



Καλλιθέα 22/5/2023
Αριθμός Απόφασης: 440

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020(ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4.Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου,με Α.Φ.Μ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τριπόλεως:

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

-Της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την αριθμούΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος 13.111,61€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 6.555,81€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.252,16€,ήτοι συνολικό ποσό 21.919,58€

-Με την αριθμούΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος 11.273,55€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 5.636,78€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.684,36,ήτοι συνολικό ποσό 18.594,69€

-Με την αριθμού Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος 5.410,78€, και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 2.634,72€,ήτοι συνολικό ποσό 8.045,20€

-Με την αριθμούΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος 5.387,22€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 2.624,24€, ήτοι συνολικό ποσό 8.011,46€

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο κρέατος», σύμφωνα με την αριθ..... εντολή ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, εφαρμογής ν.4308/2014,για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 .

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1293/2019 για το φορολογικό έλεγχο οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Από τον έλεγχο αυτό για τα φορ. έτη 2016 και 2017 προέκυψαν λογιστικές διαφορές και μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013,ακολούθησε εισηγητική έκθεση της ελέγκτριας προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 27 περ.α,παρ.1 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών(ως η αριθ. απόφαση).

Η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποφασίστηκε, επειδή, α) το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και β) συντρέχει, η προϋπόθεση της περ. β, της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 που αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων(ως σελ.11 έκθεσης εισοδήματος).

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες από την ίδια και από άλλες ομοειδείς τοπικές επιχειρήσεις, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα έτη 2016 και 2017,σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε 2015/2020 & 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών .

Ο έλεγχος, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής με βάση το περιθώριο

μικτού κέρδους, με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, φύρες κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προέκυψαν:

α) από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου (παραστατικά αγορών, καθ' όσον δεν προσκομίστηκαν οι ΑΛΠ),

β) από τις πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος από τρίτες επιχειρήσεις (προμηθευτές)

γ) από το περιθώριο κέρδους και τις τιμές πώλησης των κυριότερων ειδών για την ελεγχόμενη περίοδο, λαμβάνοντας υπόψη την υπ αριθμ. πρωτ. έγγραφη απάντηση του προσφεύγοντα, με την οποία γνωστοποίησε το περιθώριο μικτού κέρδους και τις τιμές πώλησης των κυριότερων ειδών.

δ) το υπ αριθμ. πρωτ. έγγραφό της Περιφέρειας Πελοποννήσου - Τμήμα Εμπορίου και Απασχόλησης, με το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ, δελτία πιστοποίησης μέσης λιανικής τιμής πώλησης νωπών κρεάτων που έχουν εκδοθεί από την εν λόγω υπηρεσία από τον Οκτώβριο του έτους 2016 έως και το Δεκέμβριο του έτους 2017, γνωρίζοντάς ότι η μέση τιμή λιανικής πώλησης εκάστου είδους τροφίμων, για τα οποία σύμφωνα με το Ν. 3438/2006 εκδίδεται δελτίο πιστοποίησης μέσης λιανικής τιμής πώλησης, διαμορφώνεται κατόπιν τιμοληψίας που γίνεται από τρία τουλάχιστον καταστήματα λιανικής πώλησης της Τρίπολης.

Ο έλεγχος υπολόγισε το μικτό περιθώριο κέρδους αφού επεξεργάστηκε τις αγορές και τις πωλήσεις των κυριότερων πωλούμενων ειδών, ήτοι:

- όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από το βόειο κρέας,
- όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από το χοιρινό κρέας,
- όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από τα αμνοερίφια,
- όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από τα πουλερικά,
- όλα τα τυροκομικά προϊόντα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι μεγαλύτερα από τα προσδιορισθέντα με βάσει τις γενικές διατάξεις, έλαβε ως φορολογητέα αυτά με τις έμμεσες τεχνικές, και το φορολογητέο αποτέλεσμα ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΠΟΣΟ
Έσοδα εμπορίας, βάσει δήλωσης	160.724,54
Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου, βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου (αρχή των αναλογιών)	38.211,37
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	198.935,91
Μείον κόστος πωληθέντων	144.251,84
Μείον δαπάνες	11.144,07
Καθαρά κέρδη	43.540,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες εμπορίας δήλωσης	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες εμπορίας ελέγχου	2.372,47
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ελέγχου	45.912,47

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΠΟΣΟ
Έσοδα εμπορίας, βάσει δήλωσης	147.287,79
Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου, βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου (αρχή των αναλογιών)	38.680,40
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	185.968,19
Μείον κόστος πωληθέντων	136.606,15
Μείον δαπάνες	10.779,71
Καθαρά κέρδη	38.582,33
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες εμπορίας δήλωσης	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες εμπορίας ελέγχου	472,42
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ελέγχου	39.054,75

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με την Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Άρθρο 2

«Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

«Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών
Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι

μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιόπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις

περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

.....

Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)»:
Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

.....

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με την Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-5-2013, με Θέμα: «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων», ορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που, α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

Άρθρο 1

Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών – Έννοιες

2.1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

.....
2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)

.....
2.3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

.....
2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται ως έννοιες:
• Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου, ως και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.

• Περιουσιακά στοιχεία.

Περιουσιακά στοιχεία (κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής) του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση κατά το χρόνο απόκτησης γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων. Στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται και οι τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

• Προστατευόμενα μέλη.

Τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 7 του ΚΦΕ.

• Δαπάνες.

Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, το ποσό δαπάνης προσδιορίζεται με βάση στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής υπηρεσίας.

• Υποκείμενος στις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ. ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κ.Φ.Α.Σ

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται: Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,

γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

Επιλογή Υποθέσεων

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ.

Η Γ.Γ.Π.Σ. συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο. Καταχωρεί σε βάση δεδομένων τα οριστικοποιημένα βάσει ελέγχου περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου.

Άρθρο 6

Συλλογή Στοιχείων-Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Άρθρο 7

Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου

Στην υπό έλεγχο υπόθεση, εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. Όταν ελέγχεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία και οι δύο σύζυγοι τυγχάνει να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., μπορεί να επιλέγεται για τον κάθε ελεγχόμενο διαφορετική τεχνική ελέγχου. Για την εφαρμογή των τεχνικών στην περίπτωση αυτή οι κοινές δαπάνες μερίζονται κατ' αναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα εκάστου. Σε κάθε περίπτωση οι τεχνικές ελέγχου μπορεί να συνδυάζονται με τις λοιπές διατάξεις του ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 ν.2859/2000(ΦΠΑ),ορίζεται ,ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επί του 1ου και 2ου Λόγου της Προσφυγής

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ του ν.4172/2013 (ενδεικτικά ΔΕΔ 2746/2021 κ.α).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για τον υπολογισμό στο διαθέσιμο εισόδημα του δηλωθέντος ποσού ανάλωσης κεφαλαίου, ποσού 2.700,00 ευρώ για το έτος 2016 και 9.500,00 ευρώ για το έτος 2017, κρίνεται απορριπτός.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου, το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα ανέρχεται σε:

Α) για το έτος 2016:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ	
		ΠΟΣΟ		ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας		5.328,63		264,37
Ακίνητη περιουσία		2.280,00		3.420,00
Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο		559,95		0,00
Τόκοι -μερίσματα κλπ		1,08		1.744,39
ΜΕΙΟΝ: Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης		0,16		261,65
Μερικό σύνολο		8.169,50		5.426,04
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ :13.595,54				

Οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες κατ' έλεγχο έτους 2016, προσδιορίστηκαν στο ποσό 9.117,50 ευρώ

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος είναι 13.595,54 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 9.117,50 ευρώ, που υπερκαλύπτονται από το διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα.

Επομένως δεν καλύπτεται η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την ένταξη του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για τον λόγο ότι το ποσό του δηλούμενου

εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Β) Το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα για το έτος 2017 ανέρχεται σε:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ	
		ΠΟΣΟ		ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας		0,00		0,00
Ακίνητη περιουσία		1.567,50		3.420,00
Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο		639,96		0,00
Τόκοι -μερίσματα κλπ		0,62		803,63
ΜΕΙΟΝ: Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης		0,09		120,54
Μερικό σύνολο		2.207,99		4.103,09
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ :6.311,08				

Οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες κατ' έλεγχο έτους 2017, προσδιορίστηκαν στο ποσό **7.120,92** ευρώ.

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος είναι 6.311,08 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 7.120,92 ευρώ, που δεν υπερκαλύπτονται από το διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα.

Επομένως καλύπτεται η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 ν.4172/2013 για την ένταξη του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για τον λόγο, ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων(ΑΛΠ):

α) Για το έτος 2016, ο έλεγχος επεξεργάστηκε την αναλυτική κίνηση των συναλλαγών μέσω καρτών πληρωμών POS για συναλλαγές με αξία άνω των **70,00 €** και διαπίστωσε την μη έκδοση παραστατικών εσόδων για εννέα(9) συναλλαγές με συνολική αξία **1.228,50 €**, ως κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	A/A ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	A/A ΚΑΡΤΑΣ ΑΝΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΠΑΚΕΤΟ ΑΝΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΤΕΡΜΑΤΙΚΟ	ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΝΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ
1	40	.....	135,00
2	68	.....	90,00
3	71	.....	116,00
4	93	.....	109,70
5	93	.....	79,80
6	102	.....	150,00
7	109	.....	350,00
8	114	.....	120,00
9	116	.....	78,00
ΣΥΝΟΛΟ						1.228,50

β) Για το έτος 2017, ο έλεγχος επεξεργάστηκε την αναλυτική κίνηση των συναλλαγών μέσω καρτών πληρωμών POS για συναλλαγές με αξία άνω των **80,00 €** και διαπίστωσε την μη

έκδοση παραστατικών εσόδων για δέκα συναλλαγές με συνολική αξία 1.206,00 €, ως κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	A/A ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	A/A ΚΑΡΤΑΣ ANA ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΠΑΚΕΤΟ ANA ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΤΕΡΜΑΤΙΚΟ	ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ANA ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ
1	119	.....	86,00
2	127	.....	254,50
3	128	.....	88,40
4	141	.....	111,00
5	161	.....	81,80
6	177	.....	96,70
7	186	.....	160,00
8	248	.....	89,00
9	262	.....	88,60
10	264	.....	150,00
ΣΥΝΟΛΟ						1.206,00

Για τις ανωτέρω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων επιβλήθηκε με ιδιαίτερη πράξη, όπως αναφέρεται στην έκθεση το πρόστιμο του άρθρου 58 Α § 1 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, λόγω των παραπάνω διαπιστώσεων ορθά ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/13, του άρθρου 27 του ΚΦΔ και των αποφάσεων Α.1008/2020, Ε 2015/2020 και Ε2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με την αριθ. απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καθόσον υφίσταται η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, που αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο έλεγχος, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα για τη δραστηριότητα που ασκεί με αντικείμενο δραστηριότητας «Λιανικό εμπόριο κρεάτων», βάση των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και με βάση το επιτυχανόμενο περιθώριο μικτού κέρδους, με βάση τις τιμές αγοράς και πώλησης κάθε είδους.

Επί του 3ου Λόγου της Προσφυγής

Επειδή, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση καταστήματος που προσδιόρισε ο έλεγχος έχει υπολογιστεί ορθά και δεν έχει υπολογισθεί ως προσαύξηση περιουσίας, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά ως εισόδημα από ακίνητα που προβλέπεται από το άρθρο 39 του ν.4172/2013, λόγω ιδιοχρησιμοποίησης καταστήματος επιφάνειας 180,00 τ.μ. και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, δεν έχει δηλωθεί ως εισόδημα. Επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 15%.

Επί του 4ου Λόγου της Προσφυγής

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος, με την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου δεν αποτελεί εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος, καθόσον αποτελεί τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, που εφαρμόστηκε εν προκειμένω με τον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, για την εξεύρεση του πλησιέστερου επιτυχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, βάσει των τιμών πώλησης (καταλόγου/δεδομένων της ίδιας της επιχείρησης ή

από πληροφορίες άλλων υπηρεσιών κλπ), αφού ληφθούν υπόψη και άλλα στοιχεία (φύρες κλπ).Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, δεδομένου της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα, η ως άνω μέθοδος δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης.

Περαιτέρω δε, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 εππαμ.).

Επειδή, για τις λογιστικές διαφορές, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί, ούτε προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την εκπεσιμότητα αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε φορολογικού έτους και σύμφωνα με την παρούσα απόφαση παραμένουν οι ίδιες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και ΦΠΑ ν.2859/2000, των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του, με την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τριπόλεως:

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

-Της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016

-Της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
21.919,58€	21.919,58€

ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
8.045,50€	8.045,50€

Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
18.594,69€	18.594,69€

ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
8.011,46€	8.011,46€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .