



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-05-2023

Αριθμός απόφασης: 922

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά:

α) της υπ' αριθμ...../.....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β)της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η διόρθωση,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 40.118,93€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 20.059,47€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 9.641,91€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 69.820,31€.

Με την υπ' αριθμ.-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 25.175,05€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 12.587,53€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 5.877,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 43.640,33€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ.-/.....-2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Ειδικότερα, ο έλεγχος, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα έχει υποπέσει σε παραβάσεις των διατάξεων Ν.4308/2014 και συγκεκριμένα της μη έκδοσης ΑΠΥ κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ΚΦΔ έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέγοντας ως καταλληλότερη την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από τη σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού 121.572,50 € και 76.270,83 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 αντίστοιχα, η οποία, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#) του [ν.4172/2013](#), ως ακολούθως:

<u>ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ</u>	<u>01/01/2016- 31/12/2016</u>	<u>01/01/2017- 31/12/2017</u>
Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί,	602,33	674,56

επαγγελματικοί)		
Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	271.494,69	255.230,00
Έσοδα από λοιπές πηγές	482,64	483,95
Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	15.503,10	17.373,19
ΣΥΝΟΛΟ	288.082,76	273.761,70
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	674,56	416,04
Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	5.000,00	
Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	267.564,15	218.497,39
Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	119.057,87	107.854,94
Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	5.870,56	7.666,37
Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	6.632,39	6.614,25
Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.235,87	2.018,89
Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	2.619,86	6.964,65
ΣΥΝΟΛΟ	409.655,26	350.032,53
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	288.082,76	273.761,70
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	409.655,26	350.032,53
Υπόλοιπο	-121.572,50	-76.270,83

Το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προσδιορίστηκε βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ανήλθε στο ύψος των 122.031,01 € για το φορολογικό έτος 2016 και 79.824,74 € για το φορολογικό έτος 2017, προστιθέμενου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακίνητη περιουσία και μερίσματα/τόκους/δικαιώματα. Εν συνεχεία, κατόπιν σύγκρισης με το προσδιορισθέν εισόδημα με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις, επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα αυτό που προσδιορίστηκε με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου, η διαφορά του οποίου με το φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης αποτελεί τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 121.572,50€ και 76.270,83€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ...../.....12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, καλώντας την να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά στις 27/12/2022, όπως προκύπτει από το με αρ. καταχώρησηςπιστοποιητικό ανάρτησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη δίδροση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη νόμιμα η ΔΟΥ κατέληξε στη διαπίστωση περί δήθεν απόκρυψης φορολογητέας ύλης και λανθασμένα έγινε απογραφή και έλεγχος κλειστής αποθήκης (σελ. 18 της έκθεσης ελέγχου), καθώς η επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν υπόκειται σε τήρηση απογραφής και κλειστής αποθήκης λόγω τζίρου και κατηγορίας απλογραφικών βιβλίων.

2) Λόγω σοβαρότατων προβλημάτων υγείας δεν υπήρχε απόλυτος έλεγχος της επιχείρησης, η οποία λειτουργούσε μόνο με τους υπαλλήλους, με αποτέλεσμα να μην γνωρίζει τις αληθείς εισπράξεις της επιχείρησης και να αναγκαστεί να διακόψει τη λειτουργία του υποκαταστήματος.

3) Τα επιβαλλόμενα πρόστιμα είναι προφανώς δυσανάλογα της υποτιθέμενης παράβασης. Θα πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή της επιείκειας ως έκφραση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δηλαδή της προστασίας των δικαιωμάτων των διοικούμενων, ιδίως των οικονομικά ασθενέστερων. Επιπλέον, παραβιάζονται οι αρχές της προστατευμένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας του δικαίου.

4) Το αποτέλεσμα του ελέγχου θα ήταν πολύ διαφορετικό αν ο έλεγχος είχε προβεί σε έρευνα, καθώς θα διαπίστωνε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει τραπεζικές καταθέσεις, περιουσιακά στοιχεία, εισοδήματα από άλλες πηγές κλπ.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους»: "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, σύμφωνα με το άρθρο 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 κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης : "1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος."

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ": «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των

εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. 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..... Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014 σχετικά με τον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού: ".....2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν

εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της."

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο κατ' εφαρμογή της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπου, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ τρεις φορές κατά τα έτη 2016 και 2017, προχώρησε στην εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου με σκοπό τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας, επιλέγοντας την τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας ως καταλληλότερης. Ειδικότερα, από τα στοιχεία που προκύπτουν βάσει των βιβλίων, των δηλώσεων, της με αρ. πρωτ./2022 απάντησης της προσφεύγουσας σχετικά με τον τρόπο διαβίωσης και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, των δεδομένων της ΠΟΛ 1033/2014, καταρτίστηκε ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό μη δηλούμενου εισοδήματος 121.572,50 ευρώ για το έτος 2016 και 76.270,83 ευρώ για το έτος 2017.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 18), σχετικά με την υποχρεωτική κατά την ΠΟΛ Α 1293/2019 ελεγκτική επαλήθευση της πραγματοποίησης κλειστής αποθήκης σε δύο τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, ο έλεγχος σημειώνει : "Δεν συντρέχει περίπτωση. Πρόκειται για επιχείρηση που αναφέρεται στην λιανική πώληση και στην παροχή υπηρεσιών." Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λανθασμένα έγινε έλεγχος κλειστής αποθήκης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε άνοιγμα λογαριασμών για το διάστημα ελέγχου, από δε την επεξεργασία των κινήσεων προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις αξίας 113.722,03 ευρώ και 205.852,11 ευρώ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Ωστόσο, δεν προχώρησε σε έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, καθώς υφίστατο η προϋπόθεση για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα η μη έκδοση ΑΠΥ κατά τα ως άνω έτη. Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη και στη λήξη της κάθε χρήσης μεταφέρθηκαν στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας στις αντίστοιχες στήλες πηγών εσόδων και αναλώσεων εσόδων. Επιπλέον, πίνακες με τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία συμπληρώθηκαν από την ελεγχόμενη και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου με το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφό της, τα δε εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, από λοιπές πηγές και οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα μεταφέρθηκαν στον πίνακα ανάλυσης

ρευστότητας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε έρευνα τραπεζικών καταθέσεων και περιουσιακών στοιχείων και ότι δεν έχει τραπεζικές καταθέσεις, περιουσιακά στοιχεία κλπ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ : "1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 : "1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών,....."

Επειδή, η ευθύνη λειτουργίας της οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι αντικειμενική, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται για φορολογικές παραβάσεις είναι τυπικές, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα του υπόχρεου προσώπου. Συνεπώς, η επίκληση άγνοιας της προσφεύγουσας για τη λειτουργία της επιχείρησης της και για πράξεις των υπαλλήλων της, δεν απαλλάσσει αυτήν από την ως άνω ευθύνη.

Επειδή, εξάλλου, η προσφεύγουσα, ευθύνεται για τις πράξεις των υπαλλήλων της, με την έννοια ότι επωμίζεται τους κινδύνους από την παράνομη δράση τους, όπως επωφελείται από την υπηρεσία τους, θέση που είναι σύμφωνη και με τα όσα ορίζονται στον Αστικό Κώδικα σχετικά με την ευθύνη από τη χρησιμοποίηση βοηθητικών προσώπων για διεκπεραίωση υποθέσεων, όπου ειδικότερα ορίζεται ότι : "ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλο σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του" και "ο οφειλέτης ευθύνεται για το ππαίσμα των προσώπων που χρησιμοποιεί για να εκπληρώσει την παροχή, όπως για δικό του ππαίσμα."

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν είχε τον απόλυτο έλεγχο της επιχείρησης, η οποία λειτουργούσε μόνο από τους υπαλλήλους, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκε η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β) της υπ' αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ.....-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	69.820,31€	69.820,31€

Υπ' αριθμ.-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	43.640,33€	43.640,33€

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.