



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

22/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

760

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά α) της υπ. αριθ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, β) της υπ. αριθ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, γ) της υπ. αριθ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2021 , δ) της υπ. αριθ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου

01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τη με αριθ. πρωτ. /04-12-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 28.619,45 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.309,72 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 50,69 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 43.646,48 €.

β) Με την υπ' αριθ. /19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2021 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 32.998,16 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 16.499,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 49.497,24 €.

γ) Με την υπ' αριθ. /19-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 6.012,32 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 3.013,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 9.026,05 €.

δ) Με την υπ' αριθ. /19-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 13.623,48 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 6.811,78 €, ήτοι συνολικό ποσό 20.435,26 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης 19-10-2023 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. /21-03-2023 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα ο οποίος κατά τα υπό κρίση έτη 2020 και 2021 ασκούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» και ως δευτερεύουσες μεταξύ άλλων «.....» και «.....», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 οπότε και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Σχετικά με την κύρια δραστηριότητα της μεσιτείας του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι ο ίδιος έλαβε αποδοχές ύψους 21.080,46 € οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί στην σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020. Ομοίως, αποδοχές ύψους 17.270,88 € δεν είχαν συμπεριληφθεί στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό 2021.

- Σχετικά με την δευτερεύουσα δραστηριότητα (.....) δεν προσκομίστηκε κανένα φορολογικό στοιχείο εσόδου κατά τα ελεγχόμενα έτη και

- Ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές καθαρής αξίας 9.037,87 € πλέον Φ.Π.Α. 595,73 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.633,60 € για το φορολογικό έτος 2020 και λογιστικές διαφορές καθαρής αξίας 7.870,97 € πλέον Φ.Π.Α. 506,59 €, ήτοι συνολικής αξίας 8.334,06 € για το φορολογικό έτος 2021.

- Επιπλέον, κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 ο προσφεύγων δηλώνει ζημιές ύψους 27.163,84 € και 253,54 € αντίστοιχα ενώ το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2020 το εισόδημα του προσφεύγοντος προέρχεται από την κύρια δραστηριότητά του, της μεσιτείας ποσού 13.904,58 €. Επιπλέον, δηλώνει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη ποσού 964,47 €. Στην ίδια χρήση δηλώνει δαπάνη αγοράς αγαθών 24.748,50 € και για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ποσού 2.744,47 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2021 ο προσφεύγων δηλώνει εισόδημα από την κύρια δραστηριότητά του, της μεσιτείας ποσού 19.099,55 €. Στην ίδια χρήση δηλώνει δαπάνη αγοράς αγαθών 123.972,92 € και για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ποσού 5.102,28 €.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου (αρχή των αναλογιών) προκειμένου να προσδιορίσει το εισόδημα που σχετίζεται με την δευτερεύουσα δραστηριότητα του προσφεύγοντα και συγκεκριμένα αυτής της παροχής γευμάτων και του καφέ μπαρ. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ. /26-07-2023 Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα στο ύψος των 75.107,82 € για το φορολογικό έτος 2020 και 114.497,82 € για το φορολογικό έτος 2021.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

| | 2020 | | 2021 | |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου |

| | | | | |
|---|-------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | 15.414,05 | 36.494,51 | 13.460,17 | 30.731,05 |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | - | 75.107,82 | 64.395,29 | 114.497,82 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 15.414,05 | 111.602,33 | 77.855,46 | 145.228,87 |
| ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ | 27.964,60 | 27.964,60 | 43.928,79 | 43.928,79 |
| ΕΞΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ | 485,33 | 485,33 | 622,89 | 622,89 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | - | - | 130,21 | - |
| ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | 28.449,93 | 28.449,93 | 44.681,89 | 44.551,68 |
| ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ | 14.613,29 | 5.575,42 | 33.427,11 | 19.776,58 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ | -27.649,17 | 77.576,98 | -253,54 | 80.900,61 |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Λανθασμένα πραγματοποιήθηκε έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον ίδιο. Για το φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι στις δαπάνες περιλαμβάνονται και πληρωμές που αφορούν την ατομική του επιχείρηση ενώ για το φορολογικό έτος 2018 δεν αιτιολόγησε τους λόγους που οδήγησαν στην χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την απόφαση υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και τον προσδιορισμό της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς του άρθ. 28 του ν. 4172/2013. Εν προκειμένω, δεν γνωστοποιήθηκε στον ίδιο η απόφαση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ούτε και οι λόγοι που οδήγησαν στην επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου. Δεν έγινε κανένας έλεγχος των δαπανών διαβίωσης του ίδιου, των καταθέσεων ή των τυχόν επενδύσεων του. Επιπλέον, δεν έγινε χρήση συνδυασμού έμμεσων μεθόδων που θα έδινε περισσότερες πληροφορίες για την επιχείρησή του, αλλά μόνο η αρχή των αναλογιών με αποτέλεσμα να δημιουργούνται λανθασμένα συμπεράσματα ενώ από λάθος των λογιστών του δεν υπεβλήθησαν τα Ζ της επιχείρησής του για τα ελεγχόμενα έτη.
- Λανθασμένος τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος ακόμη και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις τιμές του καταστήματος αλλά χρησιμοποίησε πολύ πιο υψηλές τιμές.
- Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §1, 5 Συντ.). Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1^{ου} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.).

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

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:

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

«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.

[...] 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.

[...] 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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. 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. [...].».

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, 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 σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του αρ.27 του ΚΦΔ εκδόθηκαν η ΠΟΛ.1050/25-02-2014 – «Καθορισμός του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», και η Α.1008/20-01-2020 – «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α') για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών και νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 28 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος δεν συσχετίζονται με την επιλογή της μεθόδου (αρ.27 του ΚΦΔ). Με την παρ. 1 του άρθρου 28 ορίζονται οι προϋποθέσεις που αφορούν κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι προϋποθέσεις της παρ.2 αφορούν φυσικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, από τις πέντε μεθόδους των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, οι β', γ' & ε' μέθοδοι (Ανάλυση Ρευστότητας, Καθαρής Θέσης και Τραπεζικών καταθέσεων & δαπανών σε μετρητά) εφαρμόζονται σε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι α' & δ' μέθοδοι (Αρχή Αναλογιών και Σχέση Τιμής προς όγκο συναλλαγών) εφαρμόζονται σε οποιονδήποτε ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (φυσικό ή νομικό πρόσωπο).

Ως εκ τούτου κατά τον έλεγχο φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα η Φορολογική Αρχή μπορεί να επιλέξει οποιαδήποτε από τις μεθόδους του άρθρου 27 του ΚΦΔ, υπό την πλήρωση οποιασδήποτε εκ των προϋποθέσεων του αρ. 28 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1094/07-04-2014:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται για τον ίδιο οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επιπλέον, ότι ο έλεγχος δεν του γνωστοποίησε την απόφαση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αλλά και ούτε αιτιολόγησε επαρκώς σχετικά με τους λόγους που οδήγησαν στην επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις με ημερομηνία θεώρησης 19-10-2023 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2020 και 2021, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2020, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 14.869,15 € ενώ προκύπτουν δαπάνες τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείου (κωδ. 727) ποσού 2.744,47 € και δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) ποσού 24.748,50 €, ήτοι δαπάνες συνολικού ποσού 27.492,97 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2021, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 19.099,60 € ενώ προκύπτουν δαπάνες τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείου (κωδ. 727) ποσού 5.102,28 € και δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) ποσού 123.972,92 €, ήτοι δαπάνες συνολικού ποσού 129.075,20 €. Επιπλέον, από τον έλεγχο στην δευτερεύουσα δραστηριότητα του καφέ μπαρ διαπιστώθηκε ότι αν και ο προσφεύγων είχε αγορές εμπορευμάτων (ποτά/ μπίρες/κρασί) ύψους 27.964,60 € το 2020 και 43.928,79 € το έτος 2021 δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία εσόδου και Ζ. Επιπροσθέτως, στην χρήση 2020 διαπιστώθηκαν δύο παραβάσεις που αφορούν στην μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ. Κατόπιν αυτών, ορθώς πραγματοποιήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις από την Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης με την εφαρμογή εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν καλύπτει τις δαπάνες διαβίωσης καθώς στον κωδ. 049 περιλαμβάνονται επαγγελματικές δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι εκτός ότι προβάλλεται αόριστα ακόμη και αν αποδεικνυόταν ότι στον κωδ. 049 έχουν συμπεριληφθεί και επαγγελματικές δαπάνες, οι δαπάνες αυτές δεν καλύπτονται από έσοδα από της επιχείρησής του, η οποία δηλώνει ζημιές τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης εξέδωσε την απόφαση με αριθμό/26-07-2023 για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, η οποία κρίθηκε ως η πλέον κατάλληλη, για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Η ως άνω απόφαση εστάλη με τη με αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή και παραλήφθηκε από τον προσφεύγοντα στις 02-08-2023 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλονται.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί λανθασμένης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

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. [...]

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, σύμφωνα 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)», ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (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:

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας

τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε λανθασμένο υπολογισμό του εισοδήματός του και ότι δεν έλαβε υπόψη τις τιμές της επιχείρησής του, αλλά χρησιμοποίησε πιο υψηλές τιμές.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος μέσω της χρήσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων. Ως κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα **πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης**, στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες από τρίτες πηγές. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

- Ο έλεγχος συνέταξε δειγματοληπτική **κατάσταση αγορών** (των κυριότερων ειδών του καφέ

μπαρ) για τους μήνες Ιανουάριο- Ιούλιο- Σεπτέμβριο και Οκτώβριο προκειμένου να προσδιοριστεί ο μέσος όρος αγοράς των ποτών, όπως αναφέρονται στις σελίδες 7-10 και 26-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

➤ Οι τιμές πώλησης αυτών προσδιορίστηκαν βάσει του τιμοκαταλόγου που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς επίσης και βάσει τιμοκατάλογων παρεμφερών επιχειρήσεων που βρίσκονται στην ίδια περιοχή όπως αναφέρονται στις σελίδες 10-11 και 30-31 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά για τις πωλήσεις κατά τα υπό κρίση έτη.

➤ Η επιχείρηση είναι εποχιακή ενώ στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 φορολογικού έτους 2020 και 2021 δεν αναγράφεται απογραφή έναρξης και λήξης.

➤ Προς όφελος του προσφεύγοντα ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα ποτά.

➤ Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, ο έλεγχος προσδιόρισε την μέση αναλογία τιμής πώλησης/ τιμής αγοράς των ποτών που προμηθεύεται ο προσφεύγων και αφορά στην δραστηριότητα του καφέ- μπαρ ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2020

| | |
|--|----------------------|
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ: | $2,78 * 95\% = 2,64$ |
|--|----------------------|

Για το φορολογικό έτος 2021

| | |
|--|----------------------|
| ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΠΟΤΩΝ: | $2,71 * 95\% = 2,57$ |
|--|----------------------|

Με βάση τα ανωτέρω, προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της σταθμισμένης μέσης αναλογίας τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς του ελέγχου στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

- Για το φορολογικό έτος 2020: $28.449,93 \text{ €} * 2,64 = 75.107,82 \text{ €}$ και
- Για το φορολογικό έτος 2021: $44.551,68 \text{ €} * 2,57 = 114.497,82 \text{ €}$.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων λανθασμένα ισχυρίζεται ότι το εν λόγω με την επωνυμία «.....» λειτουργεί μόνο 10 μέρες τον χρόνο καθώς όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση απόψεων του ελέγχου, έχει μεγάλη τουριστική επίσκεψη και είναι ένα από τα μεγαλύτερα που βρίσκεται στην τουριστική περιοχή του

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του φορολογικά παραστατικά πώλησης, ενώ τα μόνα Ζ που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και καταχωρήθηκαν στα φορολογικά αρχεία είναι το με αριθ. 11 μηδενικής αξίας και το με αριθ. 12 συνολικής αξίας 0,06 € για το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης έλαβε υπόψη τους τιμοκαταλόγους που προσκόμισε ο προσφεύγων καθώς και τους τιμοκαταλόγους παρεμφερών επιχειρήσεων που βρίσκονται στην ίδια περιοχή.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή αμφισβητεί τον ως άνω τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, ωστόσο, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθ. 65 του ΚΦΔ, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του αβασίμως προβάλλονται.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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 η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει η διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19-10-2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των

υπ. αριθ./2023,/2023,/2023 και/2023 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A)/19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2020

| | |
|------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου | 28.619,45 € |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ | 14.309,72 € |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | 50,69 € |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ | 43.646,48 € |

B)/19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2021

| | |
|------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου | 32.998,16 € |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ | 16.499,08 € |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ | 49.497,24 € |

Γ)/19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2020 έως 31-12-2020

| | |
|-------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου | 6.012,32 € |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ | 3.013,73 € |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ | 9.026,05 € |

Δ)/19-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2021 έως 31-12-2021

| | |
|-------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου | 13.623,48 € |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ | 6.811,78 € |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ | 20.435,26 € |

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.