



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/04/2020

Αριθμός απόφασης: 791

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ./28-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, 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 υπ' αριθμ. /28-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 36.476,49€, πλέον τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρ/μου ποσού 87,43€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 37.144,01€, πλέον πρόσθετα τέλη ποσού 67,18€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.263,44€ ήτοι συνολικό ποσό 79.038,55€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 28/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος προέβη στον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών με την προσθήκη σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου ποσού **165.708,31€**, ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης όπως προέκυψε από **την αναγωγή των αγορών σε λιανικές πωλήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67β του ν.2238/1994** και ποσού **4.995,23€** από λογιστικές διαφορές οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως προέκυψε από τον έλεγχο των βιβλίων, ως κάτωθι:

Καθαρά Κέρδη Δήλωσης	- 54.117,23€
Πλεόν: Αποκρυσθείσα Ύλη	165.708,31 €
Πλεόν: Λογιστικές διαφορές	4.995,23€
Καθαρά Κέρδη ελέγχου χρήσης 2013	116.586,31€

Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε για τη χρήση 2013 ποσό 2.428,72€ το οποίο αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία και θα φορολογηθεί σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.2238/1994.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ολικά ή μερικά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση του άρθρου 67β του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.1094/2014. Συγκεκριμένα κατά παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων, η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία υπολογίσθηκαν με τη μέθοδο της αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του για το οικον. έτος 2014, εκδόθηκε με εφαρμογή αυτής της μεθόδου, χωρίς να υφίσταται προηγούμενη κοινή αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του υποδιευθυντή και του προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, μετά από αξιολόγηση των στοιχείων που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Παραβιάστηκε δηλαδή ουσιώδης τύπος η τήρηση

του οποίου καθίσταται αναγκαία, κατά ρητή επιταγή του νομοθέτη, με βάση τη γενική παραδοχή ότι η εφαρμογή μεθόδων έμμεσου ελέγχου, συνιστά εξαιρετικό μέσο ελέγχου υπαγορευμένο από ειδικές συνθήκες, οι οποίες πρέπει να μνημονεύονται στην αιτιολογημένη απόφαση επιλογής μεθόδου έμμεσου ελέγχου.

2. Ελλιπής αιτιολόγηση εφαρμογής μεθόδου τεχνικής έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος κατά παράβαση των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ και του άρθρου 17 του ν.2690/1999. Από τον συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι απαιτείται να συνοδεύεται από ειδική, σαφή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η οποία αποτελεί, κατ'ουσία, τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ιδιαίτερα δε ενόψει της παραδοχής μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, άρα των αποθεμάτων εμπορευμάτων, κατά το κλείσιμο της ελεγχόμενης χρήσης, την 31^η Δεκεμβρίου 2013.

3. Εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών δεδομένων. Συγκεκριμένα, ο αναγωγικός υπολογισμός των αγορασθέντων ποσοτήτων ποτών σε πωλήσεις στηρίζεται σε ορισμένες αυθαίρετες εικασίες

α) Λαμβάνεται υπόψη ως τιμή πώλησης όλων των αλκοολούχων ποτών, η τιμή των 5€.

Όμως διαφεύγει του ελέγχου η πρακτική των δωρεάν ποτών σε τακτικούς πελάτες, η κατανάλωση δωρεάν ποτών στα άτομα του προσωπικού, ότι κατά τις ημέρες Πέμπτη και Κυριακή (ημέρες με μικρή πελατειακή κίνηση), προσέφερε στην τιμή των 5€, δύο ποτά.

β) Ο έλεγχος αναγνωρίζει αυθαίρετα τις απώλειες σε 10%.

γ) Ο έλεγχος θεωρεί ότι σε κάθε φιάλη κρασιού αντιστοιχούν 5 μερίδες κρασιού ενώ η επιχείρηση του προσέφερε κατά πάγια πρακτική 4 μερίδες.

δ) Οι 12 εργαζόμενοι της επιχείρησής του δεν εργάζονται όλες τις ημέρες της εβδομάδας και το μέσο κόστος ανά εργαζόμενο ανά μήνα ανέρχεται στο ποσό των 359,37€.

Επειδή, στο άρθρο 67B του ν.2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

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

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1094/2014 ορίζεται:

Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β'/25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

«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 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, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./4-12-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, από την 28/11/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στην χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, της αρχής των αναλογιών (mark up method).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται παράβαση του άρθρου 67β του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.1094/2014. Συγκεκριμένα, επικαλείται κατά παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων, η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία υπολογίσθηκαν με τη μέθοδο της αναγωγής των αγορών σε πωλήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του για το οικον. έτος 2014, εκδόθηκε με εφαρμογή αυτής της μεθόδου, χωρίς να υφίσταται προηγούμενη κοινή αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του υποδιευθυντή και του προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, μετά από αξιολόγηση των στοιχείων που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι υφίσταται **αιτιολογημένη απόφαση** του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, **για την επιλογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method).**

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 , όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/04-04-2014, και που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ για την επιλογή της μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, **για τυπικούς λόγους**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και την ακύρωση της υπ' αριθ./28-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, **για τυπικούς λόγους**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.