



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 12.04.2021

αριθμός απόφασης 1195

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

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

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., ασκούντος ατομική επιχείρηση με έδρα την, οδός και, κατά της με αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, διαχειριστικής περιόδου 2013, καθώς και την από 7.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 20.11.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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 με αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2013 - 31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 38.185,58 € πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 41.950,67 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 80.136,24 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 7.10.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/00) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013 – 31.12.2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./...../...../2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας σε βάρος του προσφεύγοντος που διατηρεί ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών που παρέχονται από καφέ – μπαρ.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. 793/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η με αριθ./2019 (α/α/2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2013 - 31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών. Συγκεκριμένα, με την ως άνω απόφαση ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας έκρινε ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών για την επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και κατόπιν της από 10.08.2020 εισήγησης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 67B του ν.2238/94 του αρμόδιου υπαλλήλου, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία επιλέχθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ελεγχόμενης περιόδου η μέθοδος της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της

σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (άρθρο 67B περ. δ' του ν.2238/94).

Αιτία του αρχικού ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./...../2017 έγγραφο της Αρχής του άρθ. 7 του ν.3691/2008 στο οποίο αναφέρονταν μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 προσκόμισε στο κεντρικό κατάστημα της Τράπεζας της Ελλάδος προς ανταλλαγή φθαρμένα τραπεζογραμμάτια ευρώ συνολικής αξίας 92.650,00 € και επίσης πιστώθηκαν σε λογαριασμό που τηρούσε στην συνολικό ποσό 60.400,00 €. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο εντός του έτους 2016 ο πατέρας του προσφεύγοντος προσκόμισε στο υποκατάστημα της Τραπέζης Ελλάδος προς ανταλλαγή φθαρμένα τραπεζογραμμάτια ευρώ συνολικής αξίας 551.200 €.

Ο έλεγχος, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, 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€
Πλέον: Αποκρυσθείσα Ύλη	165.708,31 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	4.995,23€
Καθαρά Κέρδη ελέγχου χρήσης 2013	116.586,31€

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 7.10.2020 οικείας έκθεσης, ο έλεγχος έκρινε την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2013 ανακριβή (λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης καθαρής αξίας 165.708,31€) και προσδιόρισε α) τις φορολογητέες εκροές στο ποσό των 349.901,93€ (δηλωθέντα πλέον αποκρυσθείσα ύλη) και β) τις **φορολογητέες εισροές** στο ποσό των 163.122,09€ (δηλωθείσες μείον 1.117,95€ που αφορά δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης βάσει του άρθρου 30 του ν.2859/2000).

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

1. Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης έτους 2013, μη κοινοποίηση οριστικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πριν τη συμπλήρωση πενταετίας από το έτος υποβολής φορολογικής δήλωσης ήτοι μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2019. Η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, χωρίς τήρηση του ουσιώδους τύπου της αριθ./2020 αιτιολογημένης απόφασης προϊσταμένου και χωρίς προηγούμενη κλήση του φορολογούμενου να διατυπώσει απόψεις επί της επικείμενης εφαρμογής της μεθόδου πριν την έκδοση σημειώματος ελέγχου συνιστούν παράβαση νόμου, πρόκειται για ουσιαστικό

λόγο και όχι τυπική πλημμέλεια. Μη νόμιμα διενεργήθηκε νέος έλεγχος και εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις ελλείπει συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 36 παρ. 6 του ν.4174/2013.

2. Παράλειψη επίδοσης της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών για εφαρμογή αυτής της μεθόδου στερούσα από την προσβαλλόμενη πράξη τη νόμιμη αιτιολογία και επαγόμενη ακυρότητα της επίδοσης. Επικουρικά προβαλλόμενη έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
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.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζονται τα εξής: *«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του*

άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα εξής: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, η προσβαλλόμενη με την αριθ./8.01.2020 ενδικοφανή προσφυγή, καταλογιστική πράξη ακυρώθηκε ως τυπικά πλημμελής σύμφωνα με την αριθ. 793/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 14.10.2020, δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο, κατά τα ανωτέρω, χρόνο. Επομένως, ο ισχυρισμός περί παραγραφής που προσβάλλει ο προσφεύγων τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική,

επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, με την αριθ. 793/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους η με αριθ./2019 (α/α/2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013 - 31.12.2013 διότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών για την επιλογή της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και κατόπιν της από 10.08.2020 εισήγησης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 67B του ν.2238/94 του αρμόδιου υπαλλήλου, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία επιλέχθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της ελεγχόμενης περιόδου η μέθοδος της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (άρθρο 67B περ. δ' του ν.2238/94).

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στην από 10.08.2020 εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου αναφέρεται ότι: α) κατά την διαχειριστική περίοδο 1.01.2013-31.12.2013 παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου και β) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή και αδήλωτα εισοδήματα, συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ 1050/17.02.2014 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 67 B του ν.2238/94. Επιπρόσθετα στην εν λόγω εισήγηση αναλυτικά αναφέρεται ότι υφίστανται στη διάθεση του ελέγχου τα εξής: α) το σύνολο των φορολογικών στοιχείων για αγορές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το ελεγχόμενο έτος, από τα οποία προκύπτει το πλήθος, το είδος και η ποσότητα των α' & β' υλών / εμπορευμάτων (αλκοολούχα και μη ποτά) που αγόρασε η ελεγχόμενη επιχείρηση και ως εκ τούτου μπορεί να προσδιοριστεί ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών της ελεγχόμενης περιόδου με βάση την σχέση μεταξύ πρώτης ύλης και παραγόμενου προϊόντος, β) τα αντίγραφα των εκδοθέντων αποδείξεων από τις με αριθ. καιΦ.Τ.Μ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, από τα οποία προκύπτει η τιμή πώλησης των πωληθέντων ειδών, ο έλεγχος πρότεινε ως καταλληλότερη μέθοδο την τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε απέστειλε στον

ελεγχόμενο την με αριθ. πρωτ./2020 γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, και επιπρόσθετα κοινοποίησε και την αριθ./...../2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1050 (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) του Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός 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 εμμέσου προσδιορισμού»:

«Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.»

Επειδή, άλλωστε κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκαν και εκδόθηκαν αντίστοιχα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013: α) το με αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και ο με αριθ./...../2020 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2013 - 31.12.2013, όπου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 25.08.2020 προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα την 14.10.2020, η αιτιολογία της οποίας βρίσκεται στην έκθεση ελέγχου και στην οποία έκθεση περιγράφονται αναλυτικά οι ενέργειες, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται από διάταξη νόμου ή απόφασης η κλίση του προσφεύγοντος σε ακρόαση πριν την έκδοση της σχετικής απόφασης, ούτε η κοινοποίηση σε αυτόν της με αριθ. πρωτ./2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καθόσον αφορά εσωτερική διαδικασία του ελέγχου, η οποία άλλωστε περιγράφεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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 έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντος 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 επταμ.).

Επειδή, ο έλεγχος με το αριθ. πρωτ./2019 αίτημα παροχής πληροφοριών κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τον τιμοκατάλογο διάθεσης των προϊόντων του για τη συγκεκριμένη χρήση. Από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών αποδείξεων από τις εν χρήσει Φ.Τ.Μ. προέκυψε ότι οι τιμές πώλησης διαμορφώνονταν ως εξής: 7,00 € για την κατανάλωση του πρώτου αλκοολούχου ποτού και μη (αντιστοιχεί στο αντίτιμο εισόδου), 7,00 € για την κατανάλωση του σπέσιαλ ποτού, 5,00 € για κατανάλωση κάθε επόμενης μερίδας απλού ποτού, κρασιού, αναψυκτικού και 10,00 € ανά μερίδα ποτού σε συγκεκριμένες εορταστικές ημέρες και όταν πραγματοποιούταν εκδηλώσεις. Ωστόσο για λόγους χρηστής διοίκησης και αποφυγής αμφισβητήσεων έλαβε ως τιμή πώλησης όλων των αλκοολούχων ποτών την μικρότερη αξία μεταξύ απλού και σπέσιαλ ποτού, ήτοι 5,00 € ανά ποτό.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και επιείκειας και προς αποφυγή αμφισβητήσεων, προσδιόρισε ότι κάθε φιάλη ποτού αντιστοιχεί σε 10 μερίδες ποτών (έναντι των 14-15 μερίδων που προέκυψαν από σχετική έρευνα που πραγματοποίησε), θεώρησε ότι τα αναψυκτικά χρησιμοποιούνται αποκλειστικά στην παρασκευή ποτών και δεν διατίθενται μεμονωμένα και έλαβε υπόψη του απώλειες 10% επί των υπολογιζόμενων ποσοτήτων για διάθεση ποτών σε εργαζόμενους και λανθασμένες παραγγελίες, αφού συνεκτίμησε τα διδάγματα της κοινής πείρας και τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο από το οποίο να προκύπτουν οι τιμές πώλησης των ποτών κατά τις ημέρες Πέμπτη και Κυριακή στην διαχειριστική χρήση 2013 π.χ. τιμοκατάλογο επιχείρησης ή αποδείξεις με αξία μικρότερη των 5,00 €. Επιπρόσθετα δεν προέκυψαν στοιχεία αυτοπαράδοσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 1 & 2 και άρθ. 19 παρ. 1 και 2 του ν.2859/2000 που να ενισχύουν τον ισχυρισμό του περί δωρεάν διάθεσης προϊόντων, επομένως ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη φήμη και πελατεία που παρουσιάζει η επιχείρηση που διατηρεί ο προσφεύγων στην πόλη της

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 7.10.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013 – 31.12.2013, του ελεγκτή Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με Α.Φ.Μ., ασκούντος ατομική επιχείρηση με έδρα την

....., οδός και, και την επικύρωση της με αριθ.
...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της
Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2013 - 31.12.2013.

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

Οικονομικό έτος 2014

**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 1.01.2013 - 31.12.2013
με αριθ./2020:**

Χρεωστικό υπόλοιπο	38.185,58 €
Πρόσθετοι φόροι	41.950,67 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	80.136,24 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.