



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 26/04/2022

Αριθμός Απόφασης: 1391

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **24.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
..... με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015,

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 73.207,81 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.942,01 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ποσού 36.603,91 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **123.753,73 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 57.399,80 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 10.236,44 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ποσού 28.699,90 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **96.336,14 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ΦΠΑ ποσού 38.509,54 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ποσού 12.755,62 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **51.265,16 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ΦΠΑ ποσού 55.158,83 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ποσού 27.574,51 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **82.733,34 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και παραβάσεις ΕΛΠ-ΚΦΔ καταλογίσθηκαν κατόπιν των

διαπιστώσεων ελέγχου των από 01/11/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2015-2016 καθώς:

Α) Δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία του 2015. Η ίδια δήλωσε ότι είχαν καταστραφεί. Ενώ επίσης το 2015 δηλώθηκε και απώλεια της φορολογικής ταμειακής μηχανής που χρησιμοποιούσε στο έτος αυτό. Για την εν λόγω απώλεια καταλογίσθηκε σχετική παράβαση ΚΦΔ.

Β) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών και ειδικότερα από την ελεγκτική επαλήθευση της αντιπαραβολής των δεδομένων POS (όπως αυτά απεστάλησαν από τις συνεργαζόμενες και) και των εκδοθέντων στοιχείων Ζ διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου για 420 περιπτώσεις συναλλαγών συνολικής αξίας 27.741,75 ευρώ. Για τις εν λόγω παραβάσεις μη έκδοσης επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Γ) από τον έλεγχο των δηλώσεων εισοδήματος της προσφεύγουσας προκύπτει ότι για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 το δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης αυτής και της οικογένειάς της και επίσης η ατομική επιχείρηση εμφανίζει για το φορολογικό έτος 2015 ζημία -3.562,86 ευρώ ενώ στο φορολογικό έτος εμφανίζει ζημία -91.489,63 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι καταλογιστικές πράξεις είναι ακυρωτές λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η φορολογική αρχή δεν συνέταξε απόδειξη παραλαβής για τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της.
- Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί το πως κατέληξε στο ανέφικτο των ελεγκτικών επαληθεύσεων ούτε αιτιολογεί στην βάση του τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με την χρήση έμμεσης μεθόδου ελέγχου.
- Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί την νομική βάση των παραβάσεων μη έκδοσης αποδείξεων καθώς δεν αναφέρει περισσότερα στοιχεία ως προς τον τραπεζικό λογαριασμό. Επίσης ισχυρίζεται ότι η ατομική της επιχείρηση έχει εκδώσει όλα τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- Ουδόλως αιτιολογείται η επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο ενώ ταυτόχρονα δεν του κοινοποιήθηκε ούτε απόφαση ούτε εισήγηση περί επιλογής της σχετικής μεθόδου.
- Η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ διότι δημιουργεί τεκμαρτές αξίες για την επιβολή και τον υπολογισμό αυτού.
- Η θέσπιση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αντίκειται και στην αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας κατά της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του

Συντάγματος.

- Η εκ μέρους του ελέγχου προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου εξαιτίας της διάταξης της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 συνιστά αιφνίδια ανατροπή του άρθρου 34 του ν.4174/2013 και τελεί σε ευθεία αντίθεση με τους συνταγματικούς κανόνες περί δίκαιης φορολόγησης.
- Κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν πρέπει να υπολογισθεί στο κόστος πωληθέντων στο ποσό εκείνο που αντιστοιχεί στα τιμολόγια που δεν προσκομίσθηκαν και τούτο διότι είναι αντιφατικό στις έμμεσες τεχνικές να λαμβάνεται υπόψη ενώ κατά τον προσδιορισμό με τις γενικές διατάξεις να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λοιπές δαπάνες τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε καθώς οι αξίες αυτών είναι απολύτως λογικές ενώ σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος μπορούσε όπως άλλωστε έπραξε για ένα μέρος των δαπανών να απευθυνθεί στους προμηθευτές του.
- Εσφαλμένα ο έλεγχος στις σελίδες 12-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προσέθεσε πωλήσεις στις αντίστοιχες λιανικές πωλήσεις δίχως να αφαιρέσει αυτές από τις αντίστοιχες χονδρικές για τα ελεγχόμενα έτη 2015 και 2016. Οι αποδείξεις που βρίσκονταν επάνω στα σχετικά τιμολόγια είναι απολύτως λογικό και σύνηθες κατά την πάγια πρακτική και την συνήθη πορεία του σεβρισίματος ειδικώς σε επαγγελματικά δείπνα και να έχουν διαφορά ώρας και να σεβρίζεται φαγητό ενώ έχει ήδη σεβριριστεί. Και αυτό διότι στα επαγγελματικά δείπνα ο αριθμός των ατόμων που εν τέλει θα προσέλθουν σε αυτό δεν είναι εκ των προτέρων γνωστός.

Επειδή στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των

παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή στο άρθρο 24 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της

πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 το 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, στο Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

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.

...

Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

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

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

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

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 στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α 1008/2020 ορίζονται τα εξής:

“...

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 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

...

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 στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε 2016/2020 ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Α. 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 δύναται 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 στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας αφενός τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου κατά την διαδικασία έκδοσης αυτών λόγω μη σύνταξης από την πλευρά της φορολογικής αρχής απόδειξη παραλαβής των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, αφετέρου ως προς την ουσία ισχυρίζεται κατά βάση την αοριστία και την έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογικής υποχρέωσης.

Ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

-Ο έλεγχος λόγω των συνθηκών covid19 αλλά και λόγω της φύσεως της επιχείρησης (ψαροταβέρνα) δεν πραγματοποίησε έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης. Ζήτησε από την προσφεύγουσα όπως προσκομίσει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα είχε αναφέρει ότι τα βιβλία τηρούνταν από εξωτερικό λογιστή, η έκδοση των στοιχείων πραγματοποιούνταν στην έδρα και η διαφύλαξη αυτών γινόταν σε άλλο χώρο (αποθήκη) και μάλιστα είχε δηλώσει ότι στην αποθήκη αυτή «τα είχαν φάει τα ποντίκια». Η προσφεύγουσα ωστόσο δήλωσε

στον έλεγχο ότι δεν μπορούσε να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία λόγω καταστροφής τους σε ανακαίνιση του καταστήματος. Ο έλεγχος όσον αφορά τα βιβλία έλαβε από τον λογιστή μέσω mail αντίγραφα από τα λογιστικά βιβλία. Ως εκ τούτου μέσω της λήψης του ηλεκτρονικού μηνύματος από την φορολογική αρχή αποδεικνύεται και η παραλαβή των συνημμένων παραδοθέντων αρχείων. Όσον αφορά στα στοιχεία στην εισήγηση απόψεων αναφέρεται ότι ελάχιστα επεδείχθησαν στον έλεγχο, από τα οποία φωτοτυπήθηκαν όσα κρίθηκαν αναγκαία και ο έλεγχος δεν κράτησε τα συγκεκριμένα παραστατικά, σημειώνεται ότι λόγω μη προσκόμισης των στοιχείων από την πλευρά της προσφεύγουσας η πλειοψηφία των στοιχείων αναζητήθηκε από τους προμηθευτές και τρίτους. Από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα αφενός διαπιστώνεται ότι τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες αφετέρου η προσφεύγουσα επικαλείται ακύρωση για τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

-Ως προς την αιτιολόγηση των προσβαλλόμενων πράξεων στην οικεία έκθεση ελέγχου τεκμηριώνεται ο με αναλυτικό και εμπεριστατωμένο τρόπο ο καταλογισμός των παραβάσεων και των σχετικών φορολογικών διαφορών.

Συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην σελίδα 12 της οικείας έκθεσης κατά την ελεγκτική επαλήθευση των εσόδων για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκε ότι είχαν γίνει ακυρώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικού ποσού 13.306,76 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και 22.839,05 ευρώ για τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε ότι αρχικά εκδίδονταν απόδειξη λιανικής αλλά οι πελάτες τελικώς ήθελαν τιμολόγια πώλησης. Ωστόσο οι αποδείξεις λιανικής πώλησης διαπιστώθηκε ότι είχαν διαφορά ώρας με τα τιμολόγια πώλησης και ενώ είχε ήδη σερβιριστεί φαγητό ξανασερβίρονταν μετά την έκδοση της πρώτης απόδειξης.

Επίσης ο έλεγχος προέβη και σε αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων POS με τα δεδομένα των ΦΤΜ. Σημειώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2015 η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου αρχεία από την ΦΤΜ καθώς είχε δηλώσει απώλεια της λειτουργούσας για το εν λόγω έτος ΦΤΜ. Για την εν λόγω απώλεια καταλογίσθηκε σχετική παράβαση.

Ως προς το φορολογικό έτος 2016 ο έλεγχος ζήτησε από τις συνεργαζόμενες τράπεζες ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΚΑΙ ALPHA BANK όπως παρέχουν αναλυτικά τραπεζικά στοιχεία συναλλαγών μέσω POS που αφορούν την προσφεύγουσα. Κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου των δεδομένων POS με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για 420 συνολικά περιπτώσεις συναλλαγών συνολικής αξίας 27.741,75 ευρώ (σελ.16-21 οικείας έκθεσης ελέγχου) δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Για τις εν λόγω παραβάσεις μη έκδοσης επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος εν συνεχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής τους καθώς διαπιστώθηκαν ως αναφέρεται και στην σελίδα 57 της οικείας έκθεσης ελέγχου τα εξής:

α) από τον έλεγχο των δηλώσεων εισοδήματος του προσφεύγοντος προκύπτει ότι για την χρήση 2015 και 2016 το δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης αυτής και της οικογένειάς της, και επίσης η ατομική επιχείρηση εμφανίζει για το φορολογικό έτος 2015 ζημία - 3.562,86 ευρώ ενώ στο φορολογικό έτος εμφανίζει ζημία -91.489,63 ευρώ.

β) Στο φορολογικό έτος 2016 ως ανωτέρω αναφέρθηκε διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις οποίες επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 ενώ για το φορολογικό έτος 2015 δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα αρχεία από την ΦΤΜ (.....) λόγω απώλειας αυτής. Για την εν λόγω απώλεια επίσης επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

γ) επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του έτους 2015, καθώς δηλώθηκε από την πλευρά της ότι λόγω ανακαίνισης του εστιατορίου το έτος 2015 χάθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.

Με βάση τα παραπάνω εκδόθηκε ως προβλέπεται, η με αριθμ...../2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων περί εφαρμογής των άρθρων 27 του ν.4174/2013 και του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για την οποία δεν προβλέπεται από την σχετική Απόφαση/2020, ως διαδικασία η κοινοποίησή της στον ελεγχόμενο ως επικαλείται η προσφεύγουσα, και κρίθηκε βάσει των στοιχείων που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος ως βάση προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς για τα πωληθέντα είδη, ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ.58-68 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίσθηκαν κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και εφόσον επιλέχθηκαν ως μεγαλύτερα, λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές αποφάσεις και στις λοιπές φορολογίες, εν προκειμένω και στο ΦΠΑ.

Όσον αφορά τα έξοδα, για το φορολογικό έτος 2015, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία ως όφειλε, και προκειμένου να ληφθούν υπόψη στοιχεία εξόδων και δαπανών κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος, ο έλεγχος ως αναφέρεται στην σελίδα 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου απέστειλε στους σημαντικότερους προμηθευτές της προσφεύγουσας (και για τους όσους δεν προέκυψαν διαφορές στις υποβληθείσες καταστάσεις εσόδων-εξόδων), αίτηση χορήγησης στοιχείων του άρθρου 15 του ΚΦΔ και βάσει των στοιχείων που απεστάλησαν έλαβε υπόψη του τις δαπάνες αυτές. Ενώ για όσες δαπάνες δεν τέθηκε υπόψη του κανένα έγγραφο και σχετική πληροφορία ώστε να αξιολογηθεί η δυνατότητα έκπτωσης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ ορθώς προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά.

Η προσφεύγουσα και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αφενός δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο, ή άλλο πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει από την πλευρά του είτε τον βάσιμο περιορισμό του κόστους πωληθέντων είτε την δυνατότητα εκπαισιμότητας των δαπανών που χαρακτηρίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές, αφετέρου ως προς τον οριστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων επικαλείται αορίστως την έλλειψη αιτιολογίας και κατά βάση προβάλλει την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων και των σχετικών Αποφάσεων και Εγκυκλίων περί έμμεσου

προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών και την ευθεία αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 28 και ειδικότερα ως προς την προϋπόθεση της παρ.2 (όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) με αυτές του άρθρου 34 του ν.4172/2013 ως προς την δυνατότητα χρήσης της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ωστόσο τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4174/2013 να εφαρμόζουν το υφιστάμενο φορολογικό δίκαιο και τις σχετικές οδηγίες, ενώ η κρίση περί αντισυνταγματικότητας αυτών εναπόκειται στα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01/11/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χανίων,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.**, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015,

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016,

-Της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	73.207,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.942,01
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	36.603,91
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	123.753,73

(ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	38.509,54
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	12.755,62
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	51.265,16

(ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015)

Φορολογικό έτος 2016**Φόρος εισοδήματος**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	57.399,80
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.236,44
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	28.699,90
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	96.336,14

(ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016)

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	55.158,83
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	27.574,51
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	82.733,34

(ως η υπ' αριθμ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016)

ΚΦΔ-ΕΛΠ

Πρόστιμο άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 **250,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ./**2021** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016)

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.