



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-4-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1477**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 30-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός ΚΑΙ, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		6-12-2021	8-12-2021	Εισόδημα	2015	53.285,64€
2		6-12-2021	8-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	6.131,30€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 6-12-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 30.400,10€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 15.200,05€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 7.685,49€.

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 4.327,48€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.803,82€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει της με αριθ. /2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015 σύμφωνα με την με αριθ. /2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Βάσει της με αριθ. /2021 Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος προέβη στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος δαπάνες αξίας άνω των 500,00€ πλην των δαπανών που ανάγονταν στο χρονικό διάστημα ισχύος της τραπεζικής αργίας βραχείας διάρκειας από 28/6/2015 έως και 19/7/2015.

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, την 25-10-2021 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. υποβάλλοντας στον έλεγχο το με αριθ. /2021 έγγραφο απόψεων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 6-12-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Υπέρβαση αντικειμένου εντολής ελέγχου καθότι διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Φ.Π.Α., χωρίς το συγκεκριμένο είδος φορολογίας να αναγράφεται στην με αριθ./2021 εντολή ελέγχου.
2. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας δαπάνες, ποσού 100.914,31€, καθότι πρόκειται για πραγματικές – μη εικονικές συναλλαγές.
3. Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
4. Παράβαση της αρχής της Αναλογικότητας κατ' αρ. 25 του Συντάγματος και του δικαιώματος στη Δίκαιη Δίκη κατ' αρ. 6 Ε.Σ.Δ.Α..

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠΕΡΒΑΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ εξέδωσε την με αριθ./2021 εντολή ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός επιτόπιος έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, στις εγκαταστάσεις της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Η ανωτέρω εντολή

ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 3-6-2021 με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, βάσει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, εσφαλμένα επεκτάθηκε στον έλεγχο του Φ.Π.Α., καθότι το συγκεκριμένο είδος φορολογίας δεν αναγράφεται στην εντολή ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην με αριθ./2021 εντολή ελέγχου συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α., ως είδος φορολογίας. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΛΟΓΩ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΟΡΙΣΜΑΤΩΝ ΑΥΤΟΥ – ΠΛΗΜΜΕΛΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ – ΠΛΗΜΜΕΛΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Ως προς τις δαπάνες αξίας άνω των 500,00€, των οποίων η εξόφληση δεν αποδείχθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/ 1-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

...

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

...

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- ...,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1143/3-7-2015** «Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015)» αναφέρεται ότι: «...με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1153/15-7-2015** «Εξόφληση δαπανών κατά την παράταση της διάρκειας της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65 Α' /28.06.2015).» αναφέρεται ότι: «...τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιό μας σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται στη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράτασης της διάρκειας της αργίας αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **Ε.2066/ 8-5-2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ** με θέμα «Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής» αναφέρεται ότι: «Με την ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων

που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 29-31 της από 6-12-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, δαπάνες ποσού 100.914,31€, των οποίων δεν αποδείχθηκε η εξόφλησή τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται, όπως και στο με αριθ./2021 έγγραφο απόψεων επί του με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε., ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, τις ανωτέρω δαπάνες, ποσού 100.914,31€, καθότι πρόκειται για δαπάνες, που ακολούθησαν το χρονικό διάστημα των capital controls μέχρι την επαναφορά του τραπεζικού συστήματος σε ένα πιο λειτουργικό επίπεδο. Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν πραγματικές – μη εικονικές συναλλαγές, οι οποίες εξοφλούνταν από τον προσφεύγοντα σε μετρητά και εν συνεχεία, οι προμηθεύτριες εταιρείες προέβαιναν σε τραπεζική κατάθεση του εισπραχθέντος τιμήματος. Ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή τα κάτωθι στοιχεία:

- Καρτέλα κίνησης του προμηθευτή «.....». Συνολικό καταβληθέν ποσό 54.695,40€
- Καρτέλα κίνησης του προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ Συνολικό καταβληθέν ποσό 43.644,07€
- Καρτέλα κίνησης του προμηθευτή «.....» με ΑΦΜ Συνολικό καταβληθέν ποσό 84.780,50€
- Καρτέλα κίνησης του προμηθευτή «.....». Συνολικό καταβληθέν ποσό 76.111,48€.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά παρατίθενται στις σελίδες 45-46 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος με την με αριθ./2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, την οποία παρέλαβε ο προσφεύγων την 24-6-2021, ζήτησε, μεταξύ άλλων, για την διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τα αποδεικτικά εξόφλησης των επιχειρηματικών δαπανών άνω των 500,00€, τα οποία η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε. Η αξία των τιμολογίων της κατηγορίας αυτής, όπως αναφέρθηκε και στο υπ' αρ./2021 Σ.Δ.Ε. ανέρχεται σε 237.019,60€. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προέβη σε αναζήτηση των στοιχείων εξόφλησης από τους μεγαλύτερους προμηθευτές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 15 του ν.4174/2013 και έλαβε τις απαντήσεις, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στις σελίδες 27-28 του με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. και στις σελίδες 29-31 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Μετά την αντιπαραβολή των δεδομένων που απέστειλαν οι προμηθευτές (καρτέλες και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών), με τα ως άνω προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, ο έλεγχος αποδέχτηκε την εξόφληση δαπανών ύψους 136.105,29€, συνυπολογίζοντας σε αυτό και την περίοδο της Τραπεζικής αργίας βραχείας διάρκειας από 28/6/2015 - 19/7/2015. Για το υπόλοιπο ποσό των 100.914,31€ το οποίο αντιστοιχεί σε

τιμολόγια, που εκδόθηκαν πριν την 28/6/2015 και σε τιμολόγια που εκδόθηκαν μετά την 19/7/2015, δεν αποδείχθηκε η εξόφλησή τους με οποιονδήποτε από τους τρόπους που εξομοιώνονται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/2014.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας δαπάνες, ποσού 100.914,31€, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4174/2013 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,

...

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

...

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, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1008/2020 Απόφαση 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» αναφέρεται ότι: «...

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, δύνανται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται αναλυτικά στην με αριθ. πρωτ./2021 Απόφαση της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών για τον κλάδο λιανικής πώλησης προϊόντων καπνού, ψιλικών ειδών και έτοιμων προϊόντων κατηγορίας ποτού-φαγητού (σε mini market και αναψυκτήριο) καθώς και στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών αναψυκτηρίου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε πλημμελή εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία, που να αποδομούν τα πορίσματα της από 6-12-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 6-12-2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ./2021 και/2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 30-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜκαι την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		6-12-2021	8-12-2021	Εισόδημα	2015
2		6-12-2021	8-12-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	30.400,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	15.200,05€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.685,49€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.285,64€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	4.327,48€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	1.803,82€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.131,30€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.401,69€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.