



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 27/05/2022

Αριθμός Απόφασης: 2021

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 **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός και του του **ΑΦΜ** κατοίκου Χανίων, οδός κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

-Της υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

-Της υπ' αριθμ. .../**28-12-2021** Οριστικής Πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, 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 **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και του του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 153.998,86 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 39.625,54 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ποσού 76.999,43 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **270.623,83 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων τροποποιήθηκε το υπόλοιπο ποσό προς έκπτωση στο ποσό των 2.831,24 ευρώ, ήτοι σε διαφορά σε σύγκριση με το δηλωθέν ποσού **1.857,20 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ...../**28-12-2021** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ πρόστιμο ποσού **1.057,26 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και παραβάσεις ΕΛΠ-ΚΦΔ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 23/12/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΔ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../**10-02-2021** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016-2017 καθώς :

-δεν προσκομίσθηκαν στην Φορολογική Διοίκηση οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ δηλαδή τα txt αρχεία που παρήχθησαν από τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αρ., αρχεία που εμπεριέχουν τις εκδιδόμενες ΑΛΣ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017,

-το δηλούμενο εισόδημα της ελεγχόμενης δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης,

-δεν τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα εφόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν μη καταχωρημένα έσοδα ύψους 3.777,74€ (με ΦΠΑ 900,77€) τη χρήση 2016 και ύψους 90.313,78€ (με ΦΠΑ

21.675,23€) τη χρήση 2017 κα-θώς και ανακριβής εκδόσεις ΑΛΣ τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 και 2017, , όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στην παρ.Α6 σελ.12-13 της παρούσας έκθεσης,

-το 2017 υπάρχουν διαπιστωμένες παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων (η με αρ...../2017 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις 02/03/2017 και η με αρ...../2018 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις 03/06/2017,

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ και καταλογίσθηκαν με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

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 ως βασικό ισχυρισμό ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά οι διατάξεις των ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ 1050/2014 και ΠΟΛ 1094/2014 και συγκεκριμένα αναφέρει ότι δεν υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την επιλογή της τεχνικής μεθόδου που εφαρμόστηκε.

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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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, στα άρθρα 2 και 5 της Απόφασης της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2

....

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 5

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.».

Επειδή, στην Απόφαση της ΓΔΕ ΠΟΛ 1094/2014 ορίζονται τα εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή 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 ως βασικό ισχυρισμό ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά οι διατάξεις των ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ 1050/2014 και ΠΟΛ 1094/2014 και συγκεκριμένα αναφέρει ότι δεν υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την επιλογή της τεχνικής μεθόδου που εφαρμόστηκε.

Ωστόσο όπως σαφώς αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Πρόκειται για ατομική επιχείρηση/φυσικό πρόσωπο η οποία έχει σαν κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παρ-χής γευμάτων από ψητοπωλείο-σουβλατζίδικο.

Από το οικονομικό προφίλ της ατομικής επιχείρησης με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτει η ζημιογόνα λειτουργία αυτής, εμφανίζοντας ολοένα και αυξανόμενες υψηλές ζημιές από την -ναρξη της, φτάνοντας τα -110.554,32€ για τη χρήση 2016 και -162.096,69€ για τη χρήση 2017 και με συνεχώς πτωτικό επιτυγχανόμενο συντελεστή μικτού κέρδους ο οποίος τη χρήση 2016 διαμορφώνεται σε 0,07% και τη χρήση 2017 σε -0,13%.

Γεγονός που δείχνει την ολοένα και αυξανόμενη δυσχέρεια της επιχείρησης να καλύψει τα λειτουργικά και τα λο-ιπά έξοδα της ενώ συγχρόνως δεν υπάρχει καθαρό κέρδος σε σχέση με τις πωλήσεις.

Η ανωτέρω ένδειξη μαζί με το γεγονός ότι,

«δεν προσκομίσθηκαν στην Φορολογική Διοίκηση οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ δηλαδή τα txt αρχεία που παρήχθησαν από τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αρ., αρχεία που εμπεριέχουν τις εκδιδόμενες ΑΛΣ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017,

-το δηλούμενο εισόδημα της ελεγχόμενης δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης,

-δεν τηρεί ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα εφόσον από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν μη καταχωρημένα έσοδα ύψους 3.777,74€ (με ΦΠΑ 900,77€) τη χρήση 2016 και ύψους 90.313,78€ (με ΦΠΑ 21.675,23€) τη χρήση 2017 κα-θώς και ανακριβής εκδόσεις ΑΛΣ τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 και 2017, , όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στην παρ.Α6 σελ.12-13 της παρούσας έκθεσης,

-το 2017 υπάρχουν διαπιστωμένες παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων (η με αρ...../2017 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις 02/03/2017 και η με αρ...../2018 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις 03/06/2017,

αποτελούν κριτήριο για την υπαγωγή εξεύρεσης του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου , σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περ.β του άρθρου 28 ν.4172/2013.».

Κατόπιν των ανωτέρω καλύπτονται οι προϋποθέσεις της παρ.1 , 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, και ορθώς έγινε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 με τη χρησιμοποίηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπως προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Ως προς την επιλογή της μεθόδου στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος και πιο συγκεκριμένα από:

Elenxis/Taxis της υπηρεσίας μας,

-τη μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης στην συμπλήρωση των εντύπων «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» (αρ.πρωτ...../27-8-2021),

-τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στο ηλεκτρονικό αρχείο (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα της ελεγχόμενης (ως δικαιούχος/συνδικαιούχος), καθώς και για λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2017,

-τα στοιχεία από τρίτους-προμηθευτές της ελεγχόμενης όπως καρτέλες λογαριασμών, αποδείξεις είσπραξης, καταθετήρια τραπεζών και τιμολόγια δελτία αποστολής,

Και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1094/07-04-2014, ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ.1270/2013 και ΠΟΛ.1050/2014.

Με την με αρ. πρωτ...../26-08-2021 απόφασή του ο προϊστάμενος της υπηρεσίας μας ενέκρινε την χρήση της Τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, μετά από εισήγηση της ελέγκτριας στις 26/08/2021»

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται σαφώς ότι ακολουθήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες από τις προαναφερθείσες αποφάσεις της Διοίκησης και ο έλεγχος αξιολόγησε τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του (κυρίως τραπεζικά δεδομένα και στοιχεία δαπανών από τρίτες επιχειρήσεις) και βάσει αυτών λογικά κρίθηκε ότι ως καταλληλότερη μέθοδο την τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών καθώς για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτείται κυρίως η επεξεργασία τραπεζικών δεδομένων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2021 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.**, και του του, **ΑΦΜ** και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Της υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

-Της υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

-Της υπ' αριθμ./**28-12-2021** 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 2016

Φόρος εισοδήματος

--	--

Διαφορά φόρου εισοδήματος	153.998,86
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	39.625,54
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	76.999,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	270.623,83

(ως η υπ' αριθμ./**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016)

ΦΠΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	4.688,44	2.831,24	2.831,24	1.857,20

(ως η υπ' αριθμ...../**28-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016)

Πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 1.057,26 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ./**28-12-2021** 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 .