



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3295

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 2131604561**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

### **Α Π Ο Φ Α Σ Η**

#### **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)

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

3.Την από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της αριθ. .... /2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 61.016,33 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 30.508,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 91.524,50 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

#### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Με την υπ' αριθ. .... /..... /2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Χανίων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2014 και εκδόθηκε η αριθ. .... /2020 πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων κατά της ανωτέρω πράξης υπέβαλλε την από 31/03/2021 και με

αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2060/2021 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας ακυρώθηκε η αριθ. ....../2020 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα, με την αιτιολογία: «Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, αναφέρεται, ότι, δεν προσκομίσθηκε το βιβλίο απογραφής, αφενός ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την απογραφή λήξης ποσού 515.000,00 ευρώ και αφετέρου θεωρεί ότι το απόθεμα έναρξης ποσού 510.000,00 ευρώ έχει πωληθεί, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 889.929,63 ευρώ και τα καθαρά κέρδη σε 581.447,17 ευρώ.

.....Πέραν της αναφοράς ότι ο έλεγχος θεωρεί ότι το απόθεμα έναρξης 510.000,00 ευρώ έχει πωληθεί και το απόθεμα λήξης 515.000 ευρώ δεν είναι πραγματικό, η φορολογική διοίκηση δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή και βασισμένο σε φορολογικές διατάξεις τον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντος ύψους 889.929,63 ευρώ».

Κατόπιν της απόφασης της ΔΕΔ εκδόθηκε η αριθ. ....../2021 εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας και διενεργήθηκε εκ νέου μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1293/2019 και δεν προέκυψαν διαφορές (παραβάσεις, μη εκπιπτόμενες δαπάνες άρθ.30 ν.2859/00 κ.λπ.).

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι: α) εισόδημα της παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 από πρωτογενείς πιστώσεις και β) το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του, ακολούθησε εισηγητική έκθεση της ελέγκτριας προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περ. α' και δ' και εκδόθηκε προς τούτο η αριθ. ....../..... απόφαση.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντα, την ήδη εκδοθείσα αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, τα στοιχεία από το σύστημα taxis της ΓΓΠΣ, καθώς και τις δαπάνες που προκύπτουν κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1033/2014, διαπίστωσε ότι τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του. Παρατίθεται από τον έλεγχο ο κάτωθι συνοπτικός πίνακας:

| Φορολογικό έτος                                              | 2014       |
|--------------------------------------------------------------|------------|
| Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος                         | 11.039,61€ |
| 1.Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα                               | 0,62€      |
| 2. Ακίνητα                                                   | 11.038,99€ |
| 3.Ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα                     | 19.904,59€ |
| Σύνολο προσωπικών δαπανών                                    | 36.373,48€ |
| 1.Φόροι                                                      | 1.652,25€  |
| 2.Καταβληθείσες δόσεις δανείων (στεγαστικά και καταναλωτικά) | 11.327,30€ |
| 3.Πληρωμές μέσω καρτών (EUROBANK, ALPHABANK)                 | 13.784,08€ |
| 4.Πληρωμές σε εταιρεία τηλεφωνίας (ΟΤΕ)                      | 6.215,70€  |
| 5.Πληρωμές σε ΔΕΗ                                            | 3.394,19€  |
| Διαφορά                                                      | 25.333,87€ |

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα το φορολογικό έτος 2014 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος είναι 11.039,61 ευρώ, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 36.373,48 ευρώ και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.

Όσον αφορά τις πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 273.125,76 ευρώ, ο έλεγχος θεώρησε ότι αυτές καλύπτονται με τα ακαθάριστα έσοδα και δεν προσδιόρισε εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013

Στη συνέχεια ο έλεγχος, προχώρησε στον έλεγχο με τις έμμεσες τεχνικές, εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες από την ίδια, από ομοειδείς

Οι φορολογητέες εκροές ΦΠΑ, από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα «Λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας και εξαρτημάτων», προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους με αριθ. Α 1008/2020 & Ε 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ως εξής:

- ## 2.Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

Με την από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή
2. Αοριστία έκθεσης ελέγχου
3. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του εισοδήματος με βάση την απογραφή, όπως κρίθηκε με την απόφαση αριθ. 2050/2021 της ΔΕΔ
4. Έχω παραθέσει την κίνηση των λογαριασμών μου
5. Αυθαίρετος ο προσδιορισμός του εισοδήματος επειδή δεν προσκόμισα δήθεν το βιβλίο απογραφών

\* \* \* \* \*

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2 περ. γ', η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1, παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: «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».

Κατά συνέπεια η φορολογική υπηρεσία νομίμως προέβη σε εκ νέου έλεγχο του φορολογικού έτους 2014 εκδίδοντας την υπ' αριθμ. ....../2022 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, δεδομένου ότι κατά την έκδοση της αρχικής πράξης φόρου το δικαίωμα του Δημοσίου δεν

είχε παραγραφεί.

**Επειδή, με το άρθρο 28 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι:**

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 ότι:**

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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

**Επειδή, με την Α.1008/2020 εγκύκλιο του Διοικητή 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 (ΦΕΚ 170 Α' ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»**

**Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013».**

**Ειδικότερα:**

**Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Α'170)».**  
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). Ειδικότερα:

.....

**Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.** καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος για την προϋπόθεση υπαγωγής του προσφεύγοντα στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013 έλαβε υπόψη του τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντα.**  
Συγκεκριμένα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1), την εκδοθείσα αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και τα στοιχεία από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), τις δαπάνες που προκύπτουν ύστερα από έρευνα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2014 και από τα αναλυτικά αναγραφόμενα στην έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε ότι τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε ο έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 ν.4172/2013 περ. α και δ, με την εξεύρεση του μικτού συντελεστή κέρδους για τον κλάδο εμπορίας βάσει των τιμών αγοράς και πώλησης των εμπορευμάτων, όπως επίσης και για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών (επισκευές κινητών τηλεφώνων κ.λπ.).**  
Ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2014 στην ατομική του επιχείρηση, παρουσιάζει συνολικές ζημίες ποσού 19.904,59 ευρώ.

**Επειδή, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου αυτών, έγινε με βάσει τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 48 παρ.3 ν.2859/2000).**

**Επειδή, ως προς τον ΦΠΑ δεν προβάλλεται κάποιος ειδικότερος ισχυρισμός με την ενδικοφανή προσφυγή.**

**Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επί των οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της αριθ. .... /2022 πράξης, με την επικύρωση της αριθ. .... /2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.**

#### ΦΠΑ

| ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|---------------|----------------|
| 91.524,50 €   | 91.524,50 €    |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.