



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :17-10-2022

Αριθμ. Αποφ.:2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-05-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του του ... με **ΑΦΜ**,ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «*Εκτροφή αιγοπροβάτων που διατίθενται ζωντανά*»και με δευτερεύουσα «*Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου*» και «*χονδρικό εμπόριο φρούτων, ποτών, προϊόντων αρτοποιίας, ειδών σοκολάτας & ειδών ζαχαροπλαστικής, λιανικόεμπόριο φρούτων και λαχανικών σε*

εξειδικευμένα καταστήματα, προϊόντων αρτοποιίας, ειδών ζαχαροπλαστικής και υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια» με έδρα στην ..., επί της οδού τη ..., Τ.Κ. και με έδρα 1^{ου} υποκαταστήματος στην περιοχή «...» & 2^{ου} υποκαταστήματος στην, κατά της με αριθμ..../12-04-2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/12-04-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο με έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α ύψους 4.687,78€

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 12-04-2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών κατά το έτος 2016 «Εκτροφή αιγοπροβάτων που διατίθενται ζωντανά» και με δευτερεύουσες δραστηριότητες «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου» και «χονδρικό & λιανικό εμπόριο φρούτων, ειδών ζαχαροπλαστικής, αρτοποιίας, καφετέρια κ.α», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../25-06-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικού έτους 2016, η οποία παρατάθηκε με την υπ' αριθμ./2/31-12-2020 εντολή ελέγχου

Στα πλαίσια του ελέγχου, με το υπ' αριθμ. .../01-07-2019 έγγραφο (αρ. συστημένου RE.....) επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, η υπ' αριθμ./25-6-2019 αρχική εντολή ελέγχου με την οποία του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018. Επίσης, εστάλη στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή η υπ' αριθμ./26-07-2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων, στην οποία ουδέποτε ανταποκρίθηκε.

Από το αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διαπιστώθηκε ότι, κατόπιν υποβολής εκ μέρους του προσφεύγοντα της υπ' αριθμ./14-06-2018 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., εκδόθηκε η

υπ'αριθμ. .../28-08-2018 εντολή ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. στα πλαίσια της οποίας ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά του βιβλία & στοιχεία, αλλά δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία που εκδόθηκαν από την εν χρήση ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 μέχρι 31-08-2016, ενώ σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../15-10-2018 βεβαίωση του προμηθευτή και τεχνικού διαχειριστή του φορολογικού μηχανισμού δεν είναι δυνατή η ανάκτηση των ζητηθέντων αρχείων του ως άνω ΕΑΦΔΣΣ, λόγω απώλειας από τον προσφεύγοντα του ηλεκτρονικού υπολογιστή με τον οποίο ήταν συνδεδεμένος ο φορολογικός μηχανισμός, ελλείπει οποιουδήποτε άλλου αποθηκευτικού μέσου. Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκαν οι ανάλογες κυρώσεις.

Ο προσφεύγων μη ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθμ. .../26-07-2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων, ουδέποτε προσκόμισε τα στοιχεία εσόδων λιανικής (Ζ') που εξέδωσε από τις ΦΤΜ με αριθμούς μητρώου & που είχε εγκατεστημένες στα δύο υποκαταστήματα.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η α' προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 περί αναξιόπιστου λογιστικού συστήματος και συνεπώς για τα δύο υποκαταστήματα, τα ακαθάριστα έσοδα θα προσδιοριστούν με έμμεση τεχνική, ενώ για την κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντα ο έλεγχος θα πραγματοποιηθεί μόνο με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019.

Από τον έλεγχο στην αγροτική δραστηριότητα διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση πουλά αμνοερίφια γάλακτος στην εταιρεία Α.Ε με ΑΦΜ και λαμβάνει ΤΔΑ που εκδίδει η αγοράστρια εταιρεία (αυτοτιμολόγηση). Το παραγόμενο γάλα το παραδίδει στην εταιρείαΑΕ με ΑΦΜ: για το οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει Τιμολόγιο Πώλησης αγροτικών προϊόντων που εκδίδει η αγοράστρια. Ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 11.256,67€ πλέον Φ.Π.Α. 2.678,37€, οι οποίες κρίθηκε ότι δεν αφορούν τις δραστηριότητες του προσφεύγοντα.

Σε ότι αφορά τον έλεγχο στα υποκαταστήματα, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία από δύο ομοειδείς επιχειρήσεις, ψησταριά στην και καφετέρια στους, για τις οποίες το εισόδημα προσδιορίστηκε με έμμεσες τεχνικές, κατόπιν ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ. Για τον προσδιορισμό των αγορών, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα φορολογικά παραστατικά αγορών που είχε στη διάθεσή του και ανάλογα με τις δραστηριότητες των υποκαταστημάτων τα επιμέρισε σε 4.097,33€ οι αγορές της ψησταριάς στον και 17.707,51€ οι αγορές της καφετέριας στην Η αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις της ψησταριάς πραγματοποιήθηκε με συντελεστή 2,3 και της καφετέριας με συντελεστή 2,93, καθώς αυτοί οι συντελεστές χρησιμοποιήθηκαν στις δύο ομοειδείς επιχειρήσεις. Από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων απορρίφθηκαν συνολικές δαπάνες 13.798,83€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, ποσό 11.789,11€ αφορά σε απόρριψη αποσβέσεων παγίων τα οποία αγοράστηκαν εντός του έτους και δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Η διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ακαθαρίστων εσόδων των δηλώσεων σε ότι αφορά τα υποκαταστήματα ανέρχεται σε 39.064,91€

Τέλος, από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς δεν προέκυψαν διαφορές μεταξύ πρωτογενών πιστώσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων, ενώ κατά την επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν συμπλήρωσε τον κωδ. 727 – 728 «δαπάνη που καταβάλατε για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής» με το ποσό των 91.725,22€ που καταβλήθηκε προς εξόφληση στεγαστικών δανείων.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./21-02-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμου, επί του οποίου, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/27-05-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: Επί της ουσίας ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων και Διάφορων δαπανών, λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού συστήματος. Στην αναφερόμενη περίοδο, οι πληρωμές όμως έχουν γίνει σε μεταγενέστερο έτος. Λόγω της πίστωσης των εμπορευμάτων, εξακριβώνεται και από καρτέλες προμηθευτών, το πρόστιμο δε για κάθε παράβαση είναι 100 ευρώ και όχι η μη αναγνώριση του παραστατικού αγορών από τον έλεγχο. Με την ίδια λογική θα μπορούσαμε να αφαιρέσουμε και ανάλογο ποσοστό πωλήσεων. Σε κάθε άλλη περίπτωση με τα πραγματικά περιστατικά συμπεραίνεται, πώς έγιναν οι πωλήσεις εάν δεν αναγνωρίζονται οι αγορές και πώς συμψηφίζουν οι πελάτες τον ΦΠΑ στις αγορές τους. Από τις πωλήσεις της επιχείρησής του αναγνωρίζεται ο ΦΠΑ στους πελάτες του ενώ στην επιχείρησή του δεν αναγνωρίζεται ο ΦΠΑ των αγορών και πολλά τιμολόγια αγορών και εξόδων, για τα οποία τα νούμερα των προστίμων είναι τεράστια, (50% επί της αξίας ΦΠΑ που προσδιορίζεται λάθος).

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και

την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

- 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.*
- 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.*

[...]

- 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε*

επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, το εισόδημα ενός φυσικού ή νομικού προσώπου προσδιορίζεται έμμεσα, μέσω της ανάλυσης της οικονομικής του κατάστασης, αξιοποιώντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, εκτός των δηλώσεων που υποβάλλει ο φορολογούμενος και των λογιστικών αρχείων που υποχρεούται να τηρεί, καθώς και πληροφορίες που προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση και συμβάλλουν στη διαμόρφωση αξιόπιστων αναλογιών.

Επειδή, το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι αποτέλεσμα διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πωλήσεων, ενώ ο ισχυρισμός που αναπτύσσεται αφορά σε μη αναγνώριση δαπανών – εσόδων, καθώς και σε φόρο εισροών και ως εκ τούτου δεν υπάρχει κατ' ουσίαν ισχυρισμός για το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Κατόπιν των παραπάνω.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **27-05-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
του ... και με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./12-04-2022 πράξεως επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.687,78 €	4.687,78

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.