



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01/9/2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1091

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009), 2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών:

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους 2017,με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της φόρος εισοδήματος 892,68 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ 446,34 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.339,02 ευρώ.

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. περιόδου 01/01/2017—31/12/2017 με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος του χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α 11.904,08 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 5.952,04 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 17.856,12 ευρώ και

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους 2017 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο 200,00ευρώ, λόγω υποβολής δύο(2) ανακριβών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πάτρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

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 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

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ, για το φορολογικό έτος 2017 .

Στη φορολογία εισοδήματος διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1293/2019 για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν λογιστικές διαφορές. Δεν προέκυψαν παραβάσεις ΕΛΠ.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, έγινε εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν.4172/2013 και 27 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) της προσφεύγουσας και του συζύγου της, καθώς και τα στοιχεία από το σύστημα taxis, τις δαπάνες που προκύπτουν από την ΠΟΛ 1033 κλπ, διαπίστωσε ότι τα δηλούμενα οικογενειακά εισοδήματα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών οικογενειακών δαπανών διαβίωσης για το φορ.έτος 2017 .

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξετάζοντας τα δεδομένα της επιχείρησης της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με πληροφορίες από την ίδια την επιχείρηση, από άλλες ομοειδείς τοπικές επιχειρήσεις και από το διαδίκτυο, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από την ασκούμενη επιχειρηματική δραστηριότητα «Λιανική πώληση δερματίνων ειδών και αξεσουάρ», σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε 2015/2020 & 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του το επιτυγχανόμενο μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος αγορών, τιμές πώλησης, αποθέματα κ.λπ.)

Συγκεκριμένα, έγινε αναγωγή του κόστους αγορών του έτους σε ακαθάριστα έσοδα με συντελεστή μικτού κέρδους 12,46%, αντί του αρνητικού συντελεστή της δήλωσης που ανέρχονταν σε 47,59%.

Κατ' αυτό τον τρόπο προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Μετά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και τη προσθήκη λογιστικών διαφορών από τον έλεγχο, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε σε ζημία 980,64 ευρώ, αντί ζημία 60.049,91 ευρώ της δήλωσης εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα για την κάλυψη των αντικειμενικών δαπανών του έτους είχε δηλώσει ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει σχετικό υπολογισμό του υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ο οποίος όπως αναφέρει στην σχετική έκθεση ελέγχου διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται χρηματικό υπόλοιπο για να δηλώσει η προσφεύγουσα. Έτσι προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της βάσει των αντικειμενικών δαπανών του έτους.

Στη φορολογία ΦΠΑ τοι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα εισοδήματος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Λόγω υποβολής δύο(2) ανακριβών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομος ο έλεγχος της επιχείρησής μου κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας
2. Παράνομη η επιλεγθείσα μέθοδος φορολογικού ελέγχου κατά παράβαση της ΠΟΛ 1050/2014
3. Εσφαλμένος εν τη πράξει ο φορολογικός έλεγχος διότι εκλαμβάνει δύο δελτία αποστολής ως τιμολόγια πώλησης.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου ποσοστού μικτού κέρδους
5. Παράνομη αντιστροφή βάρους απόδειξης φορολογικού ισχυρισμού
6. Υποχρέωση πλήρους αιτιολόγησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου

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 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.

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 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

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, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

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. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

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, 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»:

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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. 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 σύννοψη, 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.

.....

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 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, σύμφωνα με το άρθρο 47 ν.2859/2000(ΦΠΑ),ορίζεται ,ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

.....

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Κ.Φ.Δ, ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ., ορίζονται τα εξής: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013,καθόσον το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος τα δεδομένα έχουν ως εξής:

Φορολογικό έτος	2017	
	Συζύγου	ατομικό
1.Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	1,39	0,83
2.Ακίνητη περιουσία	0,00	0,00
3.Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	4.428,52	60.049,91
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	0,00	0,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών	5.549,85	1.500,00
1.Φόροι	-71,03	0
2.δαπάνες αγοράς αγαθών	5.620,88	1.500,00
Διαφορά(αρνητική)	5.620,88	1.500,00

Από τον παραπάνω πίνακα, προκύπτει ότι δεν υφίσταται κατά το έτος 2017 οικογενειακό εισόδημα για την κάλυψη τουλάχιστον των δαπανών που αναγράφονται στην φορολογική δήλωση.

Επομένως ορθά ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 28 του ν.4172/2013 και 27 του ΚΦΔ, για την εξεύρεση του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις έμμεσες τεχνικές.

Περαιτέρω, ορθά προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του έτους χρησιμοποιώντας τον συντελεστή μικτού κέρδους 12,46% επί του συνόλου των αγορών εμπορευμάτων, καθόσον η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε απογραφή αρχής και τέλους του έτους.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών:

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους 2017.

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. περιόδου 01/01/2017—31/12/2017 και

- Της υπ' αριθ. πρωτ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους 2017

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

1. Φόρος εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1.339,02 €	1.339,02 €

2.ΦΠΑ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
17.856,12 €	17.856,12 €

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ.54 ΚΦΔ

200,00€	200,00€
----------------	----------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/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 .