



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1296

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312368
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206),
- β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Ε) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

ΣΤ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των κάτωθι πράξεων, σύμφωνα με τις οποίες:

Α) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 29.443,29 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.721,65 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.309,58 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **50.474,52 €**.

Β) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.116,22 €, πλέον ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ποσού 223,24 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 669,73 €, ήτοι γενικό σύνολο φόρου χαρτοσήμου **2.009,19 €**.

Γ) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.517,40 €, πλέον ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ποσού 303,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 910,44 €, ήτοι γενικό σύνολο φόρου χαρτοσήμου **2.731,32 €**.

Δ) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 10.608,95 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 5.304,48 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **15.913,43 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 6.465,05 €.

Ε) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 18.997,71 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού 9.498,86 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **28.496,57 €**.

ΣΤ) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 18.887,07 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.443,54€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.124,33 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **32.454,94 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Ν.Τ.Χ., αντίστοιχα, που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 - 2018, δυνάμει των με αριθμό εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οι εν λόγω πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε επανέναρξη εργασιών στις με κύρια δραστηριότητα: «Δραστηριότητες σχετικές με τη φυσική ευεξία».

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ.2-9), με την με αριθμό εντολή διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017 - 2018 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον

προσφεύγοντα, μαζί με την με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμό τροποποιητική εντολή ελέγχου στην οποία προστέθηκε ο έλεγχος για λοιπούς φόρους - τέλη. Επιπλέον, στις κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Ωστόσο, ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία των εσόδων με αναλυτικές εγγραφές και για τον λόγο αυτό του επιδόθηκε έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ και επιβλήθηκαν οι νόμιμες κυρώσεις.

Κατόπιν του ανωτέρω, ο έλεγχος διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή των αναλογιών σύμφωνα με την Νο απόφαση του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ακόμη, η εν λόγω υπηρεσία με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο απέστειλε αιτήματα για πληροφορίες προς το ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΙΓΑΙΟΥ και την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ενώ με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο απέστειλε αιτήματα για πληροφορίες για τον ελεγχόμενο προς την «ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ». Επίσης, ο έλεγχος έκανε χρήση των τραπεζικών δεδομένων των λογαριασμών του ελεγχόμενου και της συζύγου του μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.

Προκειμένου να διερευνηθεί ο Συντελεστής Μικτού Κέρδους στις επί μέρους πωλήσεις, η ως άνω υπηρεσία ζήτησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση να προσκομίσει ενδεικτικά τα 10 με 15 εκδοθέντα τιμολόγια μεγαλύτερης αξίας που αναφέρουν τα είδη με τη μεγαλύτερη κίνηση για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις. Τα ανωτέρω απεστάλησαν από τον ελεγχόμενο μέσω e mail στις και έλαβαν αριθ. πρωτ.

Στην συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύγκριση του κόστους αγοράς από το βιβλίο της απογραφής και της κατώτατης τιμής χονδρικής πώλησης για 15 είδη από τα απογραφόμενα 145 είδη έτους 2017 και για 15 είδη από τα απογραφόμενα 130 είδη έτους 2018. Από τη σύγκριση του κόστους αγοράς, όπως αυτό έχει απεικονισθεί στην απογραφή των ετών 2017 και 2018, προκύπτει ο Συντελεστής Μικτού Κέρδους επί κόστους ανά έτος (πίνακες σελ. 24-25 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος). Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι προκύπτει σημαντική και μη αιτιολογημένη αναντιστοιχία των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων - φορολογητέων εκροών σε σχέση με το κόστος πωληθέντων κλπ. δαπανών, ήτοι η ελεγχόμενη εμφανίζει με βάση τις πωλήσεις της (δεδομένα βιβλίων - δηλώσεων) συντελεστή μικτού κέρδους επί κόστους για την χρήση 2017 83,33% και για την χρήση 2018 58,76%, ενώ τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται για την χρήση 2017 σε 17.324,89 € (ΠΟΣΟΣΤΟ Κ.Κ. 2,37%) και για την χρήση 2018 σε 10.780,67 € (ΠΟΣΟΣΤΟ Κ.Κ. 1,54%).

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε ο ελεγχόμενος για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018, το αντικείμενο της δραστηριότητάς του και το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων, καθώς και τα λοιπά δεδομένα δαπανών, αριθμού εργαζομένων, ενοικίων κλπ., σε σύγκριση με τα αντίστοιχα που δηλώνουν άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και τα δεδομένα του ποσοστού μικτού κέρδους επί κόστους (markup) που προκύπτουν από τις τιμές πώλησης / αξία κόστους της ίδιας της επιχείρησης, καθώς και τον προσδιορισμό του ποσοστού μικτού κέρδους όπως αυτό

προκύπτει από την σύγκριση των τιμών ανά είδος, υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης λαμβάνοντας υπόψη το κόστος πωληθέντων και τους συντελεστές μεικτού κέρδους που προκύπτουν από τους πιο πάνω πίνακες (Μ.Ο. συντελεστών μικτού κέρδους) ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΜΕΣΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	525.924,85	83,33%	728.690,47	964.178,03
2018	507.403,94	58,76%	699.443,87	805.554,50

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	728.690,47	964.178,03
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	527.865,65	527.865,65
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	200.824,82	436.312,38
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ		
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	69.599,81	69.599,81
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	103.831,31	103.831,31
ΤΟΚΟΙ	6.304,25	6.304,25
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.764,56	3.764,56
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ		
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ		
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	17.324,89	252.812,45

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	699.443,87	805.554,50
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	507.403,94	507.403,94
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	192.039,93	298.150,56
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ		
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	53.210,57	53.210,57
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	118.366,62	118.366,62
ΤΟΚΟΙ	6.820,79	6.820,79
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.861,28	2.861,28
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ		
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ		
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	10.780,67	116.891,30

Από περαιτέρω έρευνα που έγινε στις τραπεζικές κινήσεις του ανωτέρω φυσικού προσώπου για το ελεγχόμενο διάστημα 01/01/2017 - 31/12/2018, προέκυψαν συναλλακτικές κινήσεις οι οποίες έχρηζαν διευκρινίσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί η αντιστοιχία τους με τα δηλωθέντα ποσά στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ετών. Ο έλεγχος έκανε χρήση των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και των συνδικαιούχων μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ - ΛΠ»).

Με το υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημα χορήγησης αντιγράφων κινήσεων και με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1..... «Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του αρθρ. 14 του ν.4987/22», ζήτησε από τον ελεγχόμενο να δώσει επαρκείς διευκρινίσεις επί των συναλλαγών αυτών. Σε συνέχεια των παραπάνω ο ελεγχόμενος υπέβαλε το με αρ. πρωτ.υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος έκρινε επαρκώς τεκμηριωμένο. Στα πλαίσια αυτά έγινε δεκτό ότι οι καταθέσεις ύψους 282.148,61 ευρώ το 2017 και 344.911,87 ευρώ το 2018 δεν αφορούσαν πρωτογενείς πιστώσεις.

Σε συνέχεια του παραπάνω Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, ο ελεγχόμενος υπέβαλε το με αρ. πρωτ. υπόμνημα αντιπαραβάλλοντας τις κινήσεις των ιδίων τραπεζικών λογαριασμών με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας από τις οποίες διαπιστώθηκε η τήρηση τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού με την εν λόγω εταιρεία. Για τα παραπάνω συντάχθηκε έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου και επιβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου.

Στις κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4987/2022 μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Επί του ως άνω Σημειώματος ο ελεγχόμενος απάντησε με τις αριθ. πρωτ. έγγραφες απόψεις του.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του ελεγχόμενου, διεύρυνε το δείγμα των εμπορευμάτων από 15 είδη σε 30, προέβη στη σύγκριση του κόστους αγοράς από το βιβλίο της απογραφής και τα τιμολόγια αγορών και πήρε την κατώτατη τιμή πώλησης του δείγματος των εμπορευμάτων ως προέκυψε από τα εκδοθέντα τιμολόγια χονδρικής πώλησης του ελεγχόμενου, ενδεικτικά σε 30 είδη με τη μεγαλύτερη κίνηση το έτος 2017 και σε 30 είδη με τη μεγαλύτερη κίνηση το έτος 2018.

Επιπλέον, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε ο ελεγχόμενος για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018, τις απόψεις του ελεγχόμενου στο με αριθμό ΣΔΕ, το αντικείμενο της δραστηριότητάς του και το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων καθώς και τα λοιπά δεδομένα δαπανών, αριθμού εργαζομένων, ενοικίων κλπ. (βλ. ανάλυση δεδομένων δηλώσεων), σε σύγκριση με τα αντίστοιχα που δηλώνουν άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και τα δεδομένα του ποσοστού μικτού κέρδους επί κόστους (markup) που προκύπτουν από τις τιμές πώλησης / αξία κόστους της ίδιας της επιχείρησης, καθώς και τον προσδιορισμό του ποσοστού μικτού κέρδους, όπως αυτό προκύπτει από την σύγκριση των τιμών ανά είδος, υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης λαμβάνοντας υπόψη το κόστος πωληθέντων και τους συντελεστές μεικτού κέρδους που προκύπτουν από τους πιο πάνω πίνακες (Μ.Ο. συντελεστών μικτού κέρδους) ως κάτωθι:

--	--	--	--	--

Φορολογικό έτος	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΜΕΣΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2017	525.924,85	51,90%	728.690,47	800.820,65
2018	507.403,94	48,10%	699.443,87	751.465,24

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά οικονομικό/φορολογικό έτος, ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΠΡΙΝ ΤΟ Σ.Δ.Ε.)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΤΑ ΤΟ Σ.Δ.Ε.)
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	728.690,47	964.178,03	800.820,65
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	527.865,65	527.865,65	527.865,65
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	200.824,82	436.312,38	272.955,00
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ			
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	69.599,81	69.599,81	69.599,81
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	103.831,31	103.831,31	103.831,31
ΤΟΚΟΙ	6.304,25	6.304,25	6.304,25
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.764,56	3.764,56	3.764,56
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ			
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ			
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ			
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	17.324,89	252.812,45	89.455,07

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΠΡΙΝ ΤΟ Σ.Δ.Ε.)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΤΑ ΤΟ Σ.Δ.Ε.)
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	699.443,87	805.554,50	751.465,24
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	507.403,94	507.403,94	507.403,94
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	192.039,93	298.150,56	244.061,30
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ			
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	53.210,57	53.210,57	53.210,57
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	118.366,62	118.366,62	118.366,62
ΤΟΚΟΙ	6.820,79	6.820,79	6.820,79
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.861,28	2.861,28	2.861,28
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ			
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ			
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓ. ΕΤΟΥΣ			
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	10.780,67	116.891,30	62.802,04

Συγκεντρωτικός πίνακας εισοδημάτων για φορολόγηση βάσει ελέγχου

Διαχειριστική χρήση - φορολογικό έτος	Προσδιορισμός εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30 - 34 ν.4172/2013)	Προσδιορισμός εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις - έμμεσες τεχνικές ελέγχου	Φορολόγηση με το μεγαλύτερο εισόδημα εκ των δύο
2017	60.182,30	114.702,14	114.702,14
2018	58.261,00	85.698,96	85.698,96

Βάσει των παραπάνω προκύπτει ο πιο κάτω Συγκεντρωτικός πίνακας όλων των πηγών εισοδημάτων

Φορολογικό έτος 2017 (01/01/2017 - 31/12/2017)

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενος	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από ακίνητα	19.200,00	19.200,00
2	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	17.324,89	89.455,07
3	Εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	6,66	6,66
4	Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε ΝΠ	6.040,41	6.040,41
	Σύνολα €	42.571,96	114.702,14

Φορολογικό έτος 2018 (01/01/2018 - 31/12/2018)

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενος	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από ακίνητα	19.320,00	19.320,00
2	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	10.780,67	62.802,04
3	Εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα	6,45	6,45
4	Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε ΝΠ	3.570,47	3.570,47
	Σύνολα €	33.677,59	85.698,96

Ύστερα από τον παραπάνω προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης από τον έλεγχο, συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Ν.Τ.Χ. του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) αναφορικά με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) – Μη νόμιμη η προσφυγή του φορολογικού ελέγχου στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν συντρέχουν οι τιθέμενες στον νόμο προϋποθέσεις – Μετά την τροποποίηση του άρθρου 28 του ΚΦΕ με τον ν.5073/2023 απαιτείται η κοινοποίηση δύο (2) προσκλήσεων από την Φορολογική Διοίκηση για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Ουσιαστικές πλημμέλειες του ελέγχου στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος – Εσφαλμένη εφαρμογή της

Ε.2016/2020 εγκυκλίου αναφορικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών – Εσφαλμένη τιμή για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων – Εσφαλμένο δείγμα τιμολογίων τόσο ως προς το εύρος όσο και ως προς το ποσοστό επί του τζίρου τον οποίον καλύπτουν

3ος ΛΟΓΟΣ. Πλημμελής και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) – Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ

4ος ΛΟΓΟΣ. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 παρ.1α του ν.4755/1930 (ΚΝΤΧ)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΛΗΜΜΕΛΟΥΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
- στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ 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 τον 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, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.23-26):

«...

Επειδή, για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 αφενός δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά από το με αρ. πρωτ. αίτημα προς τον ελεγχόμενο, τα βιβλία εσόδων με τις αναλυτικές εγγραφές, και αφετέρου, διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του ελεγχόμενου και της συζύγου του, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, κρίνεται αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα του ελεγχόμενου και ο έλεγχος προσδιορίζει τα εισοδήματα των φορ. ετών 2017 και 2018 με βάση με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή των αναλογιών σύμφωνα με την απόφαση Νο. του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

...

Επίσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν ποσοστά Κ.Κ. 2,37% και 1,54% για τις χρήσεις 2017 και 2018, τα οποία δεν αιτιολογούνταν από καταγεγραμμένα στα βιβλία λογιστικά γεγονότα (καταστροφές αγορών από έκτακτα γεγονότα — άλλα έκτακτα γεγονότα που επιδρούν στο κόστος όπως αποδεδειγμένες κλοπές κλπ.),...

...».

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.18-21, 26, 30):

«...

- Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί δήθεν μη κοινοποίησης δύο προσκλήσεων για την προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων

Ο ν. 5073/2023 στο άρθρο 14 αναφέρει:

«Χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό εισοδήματος - Τροποποίηση παρ. 1 άρθρου 28 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Στην παρ. 1 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), περί εισοδημάτων που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα: α) στο εισαγωγικό εδάφιο προβλέπεται ότι η απαρίθμηση είναι ενδεικτική, β) στην περ. β) επέρχονται νομοτεχνικές βελτιώσεις, γ) η περ. γ) τροποποιείται, ώστε ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου να επέρχεται αν τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομισθούν στη Φορολογική Διοίκηση μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, αντί για μια και να τεθεί σχετική προθεσμία, δ) προστίθενται περ. δ) έως στ), και η παρ. 1 διαμορφώνεται ως εξής:

...

Ωστόσο, στο άρθρο 59 αναφέρεται:

«Έναρξη ισχύος

1. Ο παρών νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

2. Τα άρθρα 5 και 9 ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2024.

3. Τα άρθρα 12 έως 19 εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.».

Επομένως, εν προκειμένω τα φορολογικά έτη που εξετάζονται είναι του 2017 και του 2018 και “όχι του 2023 και επόμενα” και αρκεί η μία πρόσκληση, όπως αυτή που κοινοποιήθηκε με το με αρ. αίτημα της Υπηρεσίας μας και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος και απορριπτός.

- Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης από το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου

Θα πρέπει να αναφερθεί πως ακόμη και εάν ο έλεγχος περιοριζόταν στα προσωπικά εισοδήματα του ελεγχόμενου και δεν έκανε αναφορά στα οικογενειακά του εισοδήματα και πάλι οι προσωπικές δαπάνες του δεν καλύπτονται από αυτά. Σε κάθε περίπτωση, ο προσδιορισμός του ύψους των προσωπικών δαπανών διαβίωσης πραγματοποιείται σε ταμειακή βάση, ήτοι οι χρηματικές ροές υπολογίζονται κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται, με αποτέλεσμα η πληρωμή φόρων να υπολογίζεται κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκε και όχι κατά το χρόνο που ανάγεται η οφειλή. Περαιτέρω, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ήτοι πραγματικό εισόδημα που έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επίσης, αναφορικά με τον ισχυρισμό περί μη τήρησης της διαδικασίας των άρθρων 6 και 7 της ΠΟΛ.1050/2014 και περί μη αποστολής και συμπλήρωσης του εντύπου «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο του Τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», ...

Τα στοιχεία αυτά δύναται να ζητήσει η ελεγκτική Υπηρεσία, εφόσον αυτά που έχει στη διάθεσή της δεν της επαρκούν και το έντυπο αυτό έχει πληροφοριακό χαρακτήρα, χωρίς να οδηγεί σε καμία περίπτωση σε ακυρότητα/πλημμέλεια της διαδικασίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

...

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί αυθαίρετου συνυπολογισμού των κωδικών της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος

...

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή καταχώρησε στη στήλη «Αναλώσεις κεφαλαίων» χωριστά τις επαγγελματικές δαπάνες, όπως αυτές προέκυψαν από τη φορολογικά αρχεία του προσφεύγοντα και χωριστά τις δαπάνες διαβίωσης προσωπικές οικογενειακές, όπως τις συνέλεξε η φορολογική αρχή από τα ηλεκτρονικά της αρχεία. Αυτές μπορεί να έχουν εξοφληθεί είτε μετρητοίς, είτε μέσω τραπεζικού συστήματος.

...

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι δόσεις του επαγγελματικού του δανείου που καταχωρήθηκαν στα φορολογικά βιβλία εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο και συμπεριελήφθησαν στις δαπάνες που μειώνουν το φόρο εισοδήματος φυσικού προσώπου (049) χωρίς όμως να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι αυτές δεν εξοφλήθηκαν μέσω του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού, όπως όφειλε, αλλά μέσω προσωπικών οικογενειακών τραπεζικών λογαριασμών με τη χρήση πιστωτικών καρτών και επομένως εσφαλμένα συμπεριελήφθησαν στον κωδ.049 της οικείας δήλωσης. Οι αποπληρωμές των τοκοχρεωλυτικών δανείων σε καμία περίπτωση δεν εμφανίζονται στον κωδ.049. Οι τράπεζες δεν ενημερώνουν τον κωδ.049 με τοκοχρεωλυτικές δόσεις,

γιατί ο τόκος δεν συμπεριλαμβάνεται στους κωδικούς ΕΛΣΤΑΤ. Οι τοκοχρεωλυτικές πληρωμές είναι ταμειακές εκροές της επιχείρησης - φυσικού προσώπου.

Επίσης, εάν το δάνειο είναι επαγγελματικό ή άλλου τύπου δεν το εμποδίζει να είναι ταμειακή εκροή. Αν είναι επαγγελματικό και τούτο αποδεικνύεται, πραγματοποιείται έκπτωση από τους τόκους και τα έξοδά του, εφόσον έχουν αναγραφεί στα βιβλία εξόδων του. Οπότε, σε κάθε περίπτωση, το χρεολύσιο και οι τόκοι τυγχάνουν ταμειακή εκροή, και δεν αφορούν δαπάνες του κωδ.049.

...».

Επειδή, ο ν.5073/2023 (ΦΕΚ Α΄ 204/11-12-2023) δημοσιεύθηκε μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Ν.Τ.Χ. και επομένως, στην προκειμένη περίπτωση αρκούσε η κοινοποίηση μίας πρόσκλησης από την Φορολογική Διοίκηση για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος περί εσφαμένου δείγματος τιμολογίων τόσο ως προς το εύρος όσο και ως προς το ποσοστό επί του τζίρου τον οποίον καλύπτουν, η Υπηρεσία μας απέστειλε το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.έγγραφό της με το οποίο ζητήθηκαν συμπληρωματικές απόψεις από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η ως άνω Υπηρεσία με το από έγγραφό της (αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.)μας γνώρισε τα ακόλουθα:

«...»

Α. Σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ ο ελεγχόμενος ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία των εσόδων του με αναλυτικές εγγραφές, οπότε δεν μπορεί να προσδιορισθεί ο πραγματικός κύκλος εργασιών της επιχείρησης.

Β. Σύμφωνα με τα παραστατικά των εσόδων που προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ελήφθησαν υπόψη (από τον έλεγχο) παραστατικά εσόδων με είδη που κατελάμβαναν τον μεγαλύτερο όγκο πωλήσεων για να συμπεριληφθούν στο δείγμα του ελέγχου.

Γ. Στο δείγμα των ως άνω ειδών ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την κατώτατη τιμή ανά είδος.

Δ. Ο ελεγχόμενος στο υπόμνημά του επικαλείται έναν πίνακα με δείγμα 50 ειδών από πωλήσεις για τα ελεγχόμενα έτη με μέση τιμή πώλησης και πωλούμενη ποσότητα όπου δεν γνωρίζουμε τα πρωτογενή στοιχεία με τα οποία συντάχθηκαν, διότι δεν υφίστανται βιβλία εσόδων, ώστε να γνωρίζουμε ποια είναι πραγματικά τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς και τον όγκο των παραστατικών που έχει εκδοθεί από αυτήν είτε χονδρικώς είτε λιανικώς. Οπότε το δείγμα που επικαλείται ο ελεγχόμενος είναι μεροληπτικό, διότι δεν μπορεί να προσδιορίσει ο έλεγχος τα πραγματικά του έσοδα και τα εκδοθέντα στοιχεία, εφόσον δεν προσκομίστηκαν βιβλία εσόδων, ώστε να διαπιστωθεί ότι περιλαμβάνονται όλα τα στοιχεία εσόδων στα αντίστοιχα βιβλία.

Ε. Το δείγμα που έλαβε ο έλεγχος είναι αντιπροσωπευτικό. Διότι έλαβε υπόψη του τα είδη με τον μεγαλύτερο όγκο πωλήσεων των παραστατικών που προσκόμισε ο ίδιος ο ελεγχόμενος.

Για τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του θέσεις.

Ο ΜΣΚΚ που αναφέρεται στη σελίδα 26 της ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει πλέον, έχει καταργηθεί...

Συνεπώς ο έλεγχος από τη σύγκριση του κόστους αγοράς και των πωλήσεων των παραπάνω ειδών ορθά κατέληξε στους αναφερόμενους συντελεστές των σελ.38-40 της εκθέσεως ελέγχου.

...».

Συνεπώς, εφόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία του ούτε στα πλαίσια του ελέγχου αλλά και ούτε στα πλαίσια της επανεξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, οι ισχυρισμοί του δεν αποδεικνύονται και άρα δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΛΗΜΜΕΛΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 30 ΚΑΙ 32 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.31-33):

«...

- Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς και εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην

φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

...

Ακολουθώντας, και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω αγαθών αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ ως κατωτέρω:

A/ A	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ 13%	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ 24%
1	01/01/2017 - 31/12/2017	72.130,18 €	2.156,69	69.973,49
2	01/01/2018 - 31/12/2018	52.021,37 €	936,38	51.084,99

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση των φορολογητέων εκροών με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι εσφαλμένη και αυθαίρετη και παραβιάζει κοινοτικές οδηγίες.

Ωστόσο, οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ και της ενότητας Δ' της Ε.2016/2020 εγκυκλίου και κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ...

...

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι προσδιορισθείσες από την ελεγκτική αρχή αναλογίες είναι αυθαίρετες.

Ωστόσο, οι αναλογίες προέκυψαν από την ανάλυση και την αξιοποίηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Επιπλέον, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει από το οποίο να προκύπτει ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αναλογίες αποκλίνουν ουσιαστικά από άλλες αξιόπιστες αναλογίες και οδηγούν σε διαφορετικά αποτελέσματα.».

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΛΗΜΜΕΛΟΥΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 14 ΚΑΙ 15 ΠΑΡ.1α ΤΟΥ Ν.4755/1930 (ΚΝΤΧ)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4755/1930, όπως αυτός κωδικοποιήθηκε με το από 28-07-1931 Π.Δ. (ΦΕΚ Α' 239) Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ), ορίζεται ότι:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

...

5.γ ... Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.33-34, 38, 46-47):

«...

- Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς εφαρμογής των άρθρων 14 και 15 παρ.1α του ν.4755/1930 ΚΝΤΧ

Η ελεγχόμενη στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι οι συναλλαγές της με την εταιρεία αφορούν απλό λογαριασμό εμπορικών συναλλαγών και δεν υπόκειται σε χαρτόσημο.

...

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό.

Στην υπό κρίση περίπτωση, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος κινούσε τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό με την εταιρεία της οποίας είναι ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό συμμετοχής 25%.

Αναλυτικά, προκύπτει ο παρακάτω συγκεντρωτικός πίνακας:

...

Ο παραπάνω πίνακας εμφανίζει την εικόνα ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Συγκεκριμένα :

1. Περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού,
2. Πληροί και την προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό του ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, καθώς εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι προς μία μόνο κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά και προς τις δύο δηλαδή παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις.
3. Περιέχει συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες και από τη διακίνηση αυτών προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο κατά τη διάρκεια της χρήσης λόγω της συνδρομής περισσοτέρων της μιας πράξεων.

Συνεπώς, πληρούνται, κατά νόμο, οι προϋποθέσεις του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 20% επί των τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 14, 15 παρ. 1α του Π.Δ. 28.07.1931 περί Κ.Ν.Τ.Χ., καθώς δεν προκύπτει από σύμβαση ότι υπόκεινται σε μικρότερο ή μεγαλύτερο τέλος χαρτοσήμου, ούτε έχει απαλλαγή νομίμως των τελών τούτων.

Σημειώνεται ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 5γ' του Κ.Τ.Χ. το χαρτόσημο επί τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών υπολογίζεται στο μεγαλύτερο χρεωστικό ή πιστωτικό αυτών υπόλοιπο κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο για κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο είναι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017 - 31/12/2017 : 55.811,00 €

Χ/ΜΟ 2%: 1.116,22 + ΟΓΑ Χ/ΜΟΥ 20%: 223,24 = ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1.339,46€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018 - 31/12/2018: 75.870,00 €

Χ/ΜΟ 2%: 1.517,40 + ΟΓΑ Χ/ΜΟΥ 20%: 303,48 = ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1.820,88€...».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ορθά διαπιστώνεται στην Έκθεση Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. ότι ο λογαριασμός του προσφεύγοντος παρουσιάζει χρεώσεις και πιστώσεις κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018, ήτοι τα στοιχεία ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού.

Επειδή, οι υποστηριζόμενοι από τον προσφεύγοντα ισχυρισμοί αποκρούονται από την οικεία έκθεση ελέγχου και σε κάθε περίπτωση είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Ν.Τ.Χ., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	--------	---------

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Ε) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

ΣΤ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	35.571,55	107.701,73	107.701,73	72.130,18
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				29.443,29
	Χρεωστικό ποσό	3.707,60	33.150,89	33.150,89	
Προκαταβολή φόρου		3.811,48	3.811,48	3.811,48	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		576,00	576,00	576,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		115,20	115,20	115,20	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			14.721,65	14.721,65	14.721,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.615,59	7.925,17	7.925,17	6.309,58
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	11.125,87	61.600,39	61.600,39	50.474,52
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία που υπόκειται σε χαρτόσημο		55.811,00	55.811,00	55.811,00
Χαρτόσημο 2%		1.116,22	1.116,22	1.116,22
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		223,24	223,24	223,24
Σύνολο φόρου χαρτοσήμου		1.339,46	1.339,46	1.339,46
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		669,73	669,73	669,73
Γενικό σύνολο φόρου χαρτοσήμου		2.009,19	2.009,19	2.009,19

Γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Χαρτοσήμου Κ.Ν.Τ.Χ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία που υπόκειται σε χαρτόσημο		75.870,00	75.870,00	75.870,00
Χαρτόσημο 2%		1.517,40	1.517,40	1.517,40
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		303,48	303,48	303,48
Σύνολο φόρου χαρτοσήμου		1.820,88	1.820,88	1.820,88
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		910,44	910,44	910,44
Γενικό σύνολο φόρου χαρτοσήμου		2.731,32	2.731,32	2.731,32

Δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	--------	---------

Αξία φορολογητέων εκροών		659.126,49	731.256,67	731.256,67	72.130,18
Αξία φορολογητέων εισροών		635.102,37	635.102,37	635.102,37	
Φόρος εκροών		155.509,06	172.583,06	172.583,06	17.074,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		161.974,11	161.974,11	161.974,11	
Πιστωτικό υπόλοιπο		6.465,05			6.465,05
Χρεωστικό υπόλοιπο			10.608,95	10.608,95	10.608,95
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			5.304,48	5.304,48	5.304,48
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			15.913,43	15.913,43	15.913,43
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	6.465,05			6.465,05
	για επιστροφή				
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ

Ε) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	577.028,13	629.049,50	629.049,50	52.021,37
Αξία φορολογητέων εισροών	606.826,30	606.826,30	606.826,30	
Φόρος εκροών	136.926,85	149.308,98	149.308,98	12.382,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών	153.473,46	146.857,88	146.857,88	6.615,58
Πιστωτικό υπόλοιπο	16.546,61	16.546,61	16.546,61	
Χρεωστικό υπόλοιπο		18.997,71	18.997,71	18.997,71
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		9.498,86	9.498,86	9.498,86
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		28.496,57	28.496,57	28.496,57
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	16.546,61	16.546,61	16.546,61
	για επιστροφή			

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΣΤ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	29.147,14	81.168,51	81.168,51	52.021,37
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				18.887,07
	Χρεωστικό ποσό	2.587,24	21.474,31	21.474,31	
Προκαταβολή φόρου		2.371,75	2.371,75	2.371,75	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		579,60	579,60	579,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		115,92	115,92	115,92	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			9.443,54	9.443,54	9.443,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		852,64	4.976,97	4.976,97	4.124,33
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		7.157,15	7.157,15	7.157,15	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		32.454,94	32.454,94	32.454,94
	για επιστροφή				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.