



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1297

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 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**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017**, δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, ε) της με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, στ) της με αριθμό**12.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 και ζ) της με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (μίνι μάρκετ), φόρος ύψους 19.573,95€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 9.786,98€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.494,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **33.855,29€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε **370.858,53€**, έναντι **327.083,66€** βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης

προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης του α) αγορών, ύψους 4.001,64€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, β) μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων ύψους 13.691,35€ μέσω τραπεζής και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 19.851,96€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 9.925,98€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.539,45€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 34.317,39€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε **345.834,60€**, έναντι **306.487,07€** βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης του α) αγορών, ύψους 5.947,44€, λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, β) μη καταβολής αποδοχών εργαζομένων ύψους 11.550,48€ μέσω τραπεζής και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017** του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος, δεν αναγνωρίσθηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 3.724,31€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 236.340,42€ και απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σε 134.518,11€ (από πωλήσεις καπνικών ειδών (παρ.6 αρ. 44 του Ν.2859/2000), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

- Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος, δεν αναγνωρίσθηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 2.608,02€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών σε 230.392,55€ και απαλλασσόμενων εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σε 115.442,05€, (από πωλήσεις καπνικών ειδών (παρ.6 αρ. 44 του Ν.2859/2000) με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του Ν.4987/2022.

-Με τη με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, **φορολογικού έτους 2017** του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίσθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη τήρησης ιδιόκτητου αρχείου αποθεμάτων, άρθρου 4 παρ. 4 του ν.4308/2014 δη μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου νόμου υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1,2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 κύρωση.

-Με τη με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, **φορολογικού έτους 2018** του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίσθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη τήρησης ιδιόκτητου αρχείου αποθεμάτων, άρθρου 4 παρ. 4 του ν.4308/2014 δη μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου νόμου υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1,2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 κύρωση.

-Με τη με αριθμό**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, **φορολογικού έτους 2023** του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίσθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€, επειδή δεν ανταποκρίθηκε ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.-
2023 έγγραφο αίτημα της φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων του προϊσταμένου του εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν.4987/2022 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 1, 14 παρ.2 και 24 του Ν.4987/2022 που επισύρει την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1δ' και 2γ' του Ν.4987/2022 κύρωση

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, ΦΠΑ του Ν.2859/2000, Ν.4987/2022/ΕΛΠ φορολογικών ετών 2017 και 2018 του, σε εκτέλεση της υπ'αρ.03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Δεν υπήρξε καμία παραβίαση των λογιστικών προτύπων καθόσον, κατά τις ελεγχόμενες περιόδους: α) δεν υπήρχε υποχρέωση διατήρησης χωριστού ταμείου και βιβλίων για το

υποκατάστημα, διότι δεν υπήρχε τέτοια πρόβλεψη, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/31.12 2014 (παρ 3.1) β) δεν είχε καμία υποχρέωση φυσικής απογραφής των αποθεμάτων του (άρθρου 4 παρ. 4 του ν.4308/2014) βάσει του ετήσιου καθαρού κύκλου εργασιών, έχοντας ως κύριο αντικείμενο εργασιών την εμπορία ειδών διατροφής (παντοπωλείο, μίνι μάρκετ, μίνι μάρκετ, κ.λπ., πώληση λιανική ή κυρίως λιανική) βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1,3 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 με της ΠΟΛ 1019/2015 άρθρο 1, 2 περ. 2.10

2.Παράνομη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη αυτή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών που δεν προβλέπονταν στην εντολή ελέγχου, καθώς ούτε εκδόθηκε ιδιαίτερη απόφαση έγκρισης του Διευθυντή του για την επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου από τον ελεγκτή αλλά ούτε εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση του Διευθυντή του και σύμφωνη γνώμη του Υποδιευθυντή του, μετά από εισήγηση του ελεγκτή κατά συνέπεια παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που προβλέπεται στο υπερισχύον κάθε άλλης διάταξης Α95 του συντάγματος

3.Τα παραστατικά των προμηθευτών του στην πλειοψηφία τους ήταν για ελάχιστα ευρώ μεγαλύτερα των 500,00€. Σε περιπτώσεις που πληρώθηκαν με μετρητά αυτό συνέβη διότι το απαιτούσε ο ίδιος ο προμηθευτής πχ. η από τη οποία προμηθευόμασταν εισιτήρια λεωφορείων και είδη καπνού. Στους προμηθευτές οι εξοφλήσεις παραστατικών άνω των 500,00 € έγιναν με πιστωτική κάρτα

Σχετικά με τη πληρωμή μισθοδοσίας των δυο ατόμων που απασχολούσε αυτή έγινε με μετρητά, λόγω άγνοιας της σχετικής υποχρέωσης και κακής πληροφόρησης από την τότε λογίστριά του. Η εν λόγω υποχρέωση καθιερώθηκε με την ΚΥΑ 22528/430 ΦΕΚ Β' 1721/18-5-2017, υπουργών Εργασίας & Οικονομικών και ισχύει από 1.6.2017 και θα πρέπει να αφαιρεθεί το α εξάμηνο του 2017

4.Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή προσδιορίσθηκε το ποσοστό κέρδους του σε 60% για το έτος 2017 και σε 59% για το έτος 2018

5.Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης

Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε πλήρως ότι δεν τήρησε ορθά τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του Δεν του καταλόγισε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων Από τις συνθήκες και την επαγγελματική του κατάσταση δεν είχε ζημίες αλλά κέρδη τα δε εξωπραγματικά ποσοστά κέρδους δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα

6.Παραβίαση του κανόνα ne bis in idem λόγω ανεπίτρεπτης σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων Το πρόστιμο πρέπει να περιοριστεί στα 100,00 ευρώ με την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ως ευμενέστερης

7.Η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 είναι παράνομη και αντισυνταγματική κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου (άρθρο 25 του Συντάγματος)

8.Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν συμπληρωματικό ΦΠΑ καθώς τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν με τη χρήση των έμμεσων μέθοδων δεν επιμερίσθηκαν ανά συντελεστή ΦΠΑ Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή: α) υπολογιστικά φύλλα τιμών αγοράς και πώλησης β) Καρτέλες προμηθευτών του που αποδεικνύονται τραπεζικές πληρωμές γ) Βεβαιώσεις εξόφλησης δ) Κινήσεις πιστωτικής κάρτας

Ο προσφεύγων αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4987/2022: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4274/14.07.2014 « Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 « η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του ν.4139/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης.

Κατ εξαίρεση επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ 3, 139 Α και 277 παρ 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60)

ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης»

Επειδή ο προσφεύγων είχε υποβάλει για τον ίδιο λόγο τη με πρωτοκόλλου 2024 ενδικοφανή προσφυγή με το ίδιο ακριβώς αίτημα. Επί αυτής της ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ.2024 απόφαση από την Υπηρεσία μας. Συνεπώς, η άσκηση της με αριθμό πρωτοκόλλου /16.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής (τρίτης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα για τον ίδιο λόγο) είναι απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.