



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1363

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@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 (ΑΑΔΕ)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 43.434,30 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 21.717,15 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.438,46 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **72.589,91 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 34.085,45 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 17.042,73 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **51.128,18 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ (αρ. εντολής). Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος είχε αποστείλει στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμόν Γνωστοποίηση-Πρόσκληση, με την οποία είχε γνωστοποιηθεί σε αυτόν η επιλογή του για έλεγχο και είχε κληθεί όπως, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή της, θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση επί σχεδόν τρία (3) έτη, οπότε ο έλεγχος προέβη στις σε νέα πρόσκληση μέσω του συστήματος e-κοινοποίηση, η οποία αναγνώστηκε στις, ενώ παράλληλα προέβη και σε τηλεφωνική ενημέρωση και αποστολή e-mail προς τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων και πάλι δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να συντάξει και να κοινοποιήσει σε αυτόν το υπ' αριθμόν Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, όπου τα ακαθάριστα έσοδα είχαν προσδιοριστεί με **κάθε διαθέσιμο στοιχείο** κατά το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, ήτοι με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση καμίας δαπάνης και αγοράς.

Μετά την κοινοποίηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων έθεσε για πρώτη φορά στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία στις Στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου αναφέρονται επί λέξει τα κάτωθι:

«Η ελεγχόμενη παρουσιάζει ζημιές από το 2012 έως και τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Σύμφωνα με τα δηλωθέντα και τα λογιστικά αρχεία εμφανίζεται πλήρης αδυναμία χρηματοδότησης της λειτουργίας της επιχείρησης. Το γεγονός όμως ότι η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί και να προβαίνει σε αγορές και δαπάνες χωρίς εμφανή χρηματοδοτική ικανότητα σε συνδυασμό με το μικτό κέρδος επί του κόστους των πωλήσεων που εμφανίζει, το έτος 2017 αρνητικό (-11,64%) και το 2018 (+49,69%), το οποίο

ειδικά το 2017 αντιβαίνει την κοινή λογική και το επιτευχθέν μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων, χωρίς να εμφανίζονται αποθέματα, χώροι αποθήκευσης και στοιχεία καταστροφής, καθιστούν το λογιστικό σύστημα μη αξιόπιστο.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έπρεπε να προβεί σε προσδιορισμό των κερδών με έμμεσες τεχνικές μεθόδους, όμως η μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία στις ταχθείσες ημερομηνίες, ουσιαστικά λίγο πριν την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης 2017, καθιστά αδύνατη τη διενέργειά τους.

Λόγω του μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προσδιορίζονται με τα διαθέσιμα στοιχεία τα οποία είναι οι δηλώσεις, οι καταχωρημένες στα βιβλία αγορές και τα αντίστοιχα προσκομισθέντα στοιχεία, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, εφαρμόζοντας συντελεστή 50% (με βάση ελέγχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις) επί του βάσει βιβλίων κόστους πωληθέντων, προσδιόρισε στη **φορολογία εισοδήματος** ακαθάριστα έσοδα ύψους 345.598,40 € και φορολογητέα κέρδη ύψους **112.076,22 €**.

Αντίστοιχα, στη **φορολογία Φ.Π.Α.**, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο φορολογητέες εκροές ύψους 345.594,37 €, με αποτέλεσμα η καταλογισθείσα διαφορά να ανέρχεται σε **142.022,71 €**.

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

1^{ος} λόγος: Δεν εκδόθηκε απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την επιλογή και εφαρμογή έμμεσης μεθόδου ελέγχου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από απόλυτη ακυρότητα.

2^{ος} λόγος: Μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου αναλογιών και μη λήψη στοιχείων από την ίδια την επιχείρηση προς σύγκριση. Αντιθέτως, ο έλεγχος χρησιμοποιεί απευθείας και μόνο έναν συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων βάσει ελέγχων, όπως αναφέρει, σε ομοειδείς επιχειρήσεις. Αυτό το δεδομένο από μόνο του αποτελεί βασικό λόγο ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αοριστίας και μη άντλησης στοιχείων από την ίδια και καθιστά μη ορθή την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου και των αποτελεσμάτων αυτής.

3^{ος} λόγος: Λανθασμένη χρήση του κόστους πωληθέντων στη χρήση 2017 η οποία εκτόξευσε τα αποτελέσματα σε δυσθεώρητα ύψη. Για τις προσβαλλόμενες πράξεις του φορολογικού έτους 2017 έλαβε ο έλεγχος λανθασμένα ως βάση υπολογισμού του κόστους πωληθέντων το ποσό των 230.398 € αντί του ορθού ποσού 155.546,73 € (αγορές χρήσης) λόγω της μη ορθής μεταφοράς λοιπών εξόδων στον κωδικό 105 του πίνακα Δ1 όπου υπάρχει το ποσό 74.852,20 € αντί μηδενικού ποσού.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και όχι εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών του άρθρ. 27 του ν.4987/2022.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη προηγούμενης έγκρισης από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας, της εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου κατά το άρθρο 4 της Α. 1008/2020, είναι απορριπτέος προεχόντως ως απαράδεκτος, εφόσον δε συνοδεύεται από την επίκληση, και μάλιστα τεκμηριωμένη, της βλάβης που θα επέλθει εκ της παράβασης και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των πράξεων, όπως απαιτεί το άρθρο 79, παρ. 5 εδ. β' του ν.2717/1999 για την παραδεκτή προβολή ισχυρισμών σχετικών με την παράβαση του τύπου ή της διαδικασίας έκδοσης πράξης της φορολογικής αρχής (.....).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 1 του ν.4308/2014 «Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου».

Επειδή ωστόσο, αν και ο προσφεύγων δηλώνει ότι από δικό του σφάλμα μεταφέρθηκε το ποσό των 74.852,20 € στο κόστος πωληθέντων, δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση έως και την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου κατά τις διατάξεις του ν.4512/2018, ώστε να διορθώσει τον (κατά τον ίδιο) εσφαλμένο προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	43.434,30
Πρόστιμο άρθρ. 58 ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	21.717,15
Εισφορά αλληλεγγύης	7.438,46

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72.589,91
----------------------------	------------------

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	34.085,45
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	17.042,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.128,18

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.