



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1393

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : 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 ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

- Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,
- Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,
- Ε) με αριθμό Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 1.999,98€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 999,99€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **2.999,97€**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 16.954,12€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 8.477,06€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **25.431,18€**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 1.075,32€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 537,66€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **1.612,98€**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 16.115,76€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 8.057,88€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **24.173,64€**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **200,00€**. Ειδικότερα, επιβλήθηκε:
 - Πρόστιμο ποσού 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α', παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ και της ΠΟΛ. 1252/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 του ΚΦΔ. Η παράβαση αφορά την ελλιπή υποβολή καταστάσεων πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) δ' τριμήνου φορολογικού έτους 2018.

- Πρόστιμο ποσού 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' , παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ και της ΠΟΛ. 1252/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 5 εδάφιο β' και γ' του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000. Η παράβαση αφορά την ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα Ιουλίου 2018.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικών ετών 2017-2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Η επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ» κατά την κρίσιμη περίοδο τήρησε απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) με μηχανογραφικό τρόπο.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων διαπίστωσε ότι έχουν καταλογιστεί παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε βάρος του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη και ότι το δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, την **τεχνική της μεθόδου των αναλογιών**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν: α) τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2017 στο ύψος των 139.584,12€ έναντι των δηλωθέντων ύψους 71.489,95€ και για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 152.513,67€ έναντι των δηλωθέντων ύψους 85.235,73€, β) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το φορολογικό έτος 2017 στο ύψος των 1.321,43€ έναντι της δηλωθείσας ζημιάς ύψους 68.926,95€ και για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 11.288,34€ έναντι της δηλωθείσας ζημιάς ύψους 72.475,21€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

A) Ακύρωση προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη επαρκούς αιτιολογίας.

Υφίσταται έλλειψη επαρκούς και αυτοτελούς αιτιολογίας στο ίδιο το σώμα των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ. και έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας αναφορικά με την επιλογή υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

B) Επί της ουσίας της υπόθεσης:

- Και τα δύο καταστήματα που διατηρούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ήταν πολύ μικρά (τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός χώρος), ως εκ τούτου ο κύκλος εργασιών ήταν μικρός και οι ελεγχόμενες χρήσεις ζημιογόνες. Επίσης, ειδικότερα ως προς το υποκατάστημα, αυτό λειτούργησε μόνο για δύο τουριστικές περιόδους, χωρίς δική του εμπειρία και χωρίς ουσιαστική επίβλεψη του προσωπικού. Καμία εκ των δύο επιχειρήσεων δεν μπορούσε να ελεγχθεί κατά τον τρόπο που έπρεπε με αποτέλεσμα να γίνεται μεγάλη σπατάλη από μέρος του προσωπικού σε προϊόντα και να υπάρχει μεγάλο ποσοστό φύρας.

- Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και την μέθοδο των αναλογιών που εφάρμοσε υπέπεσε σε σφάλμα ως προς τον προσδιορισμό της φύρας που αναγνώρισε για τα δύο καταστήματα και θα πρέπει να αναγνωριστεί μεγαλύτερο ποσοστό φύρας και για τα δύο φορολογικά έτη.
- Η φορολογική αρχή με τη μέθοδο των αναλογιών που εφάρμοσε οδηγήθηκε σε αποτελέσματα που δεν αποτυπώνουν την πραγματική κατάσταση των ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικότερα, το κόστος των επιχειρήσεων αυτού του είδους αυξήθηκε όχι με τον δείκτη τιμών της εστίασης (το οποίο έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων), αλλά με τον Δείκτη τιμών διατροφής που έχει πολύ μεγαλύτερη αύξηση από αυτόν του κλάδου της εστίασης.

Γ) Τυπικό εκ παραδρομής σφάλμα.

Στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 έχει εκ παραδρομής καταλογιστεί διαφορά ως προς τον αναλογούντα φόρο εισροών, ποσού 1.007,23€. Ο έλεγχος εκ παραδρομής έλαβε ως σύνολο φόρου εισροών α' τριμήνου 2017 με βάση τα βιβλία της επιχείρησης το ποσό 2.493,57€ ενώ το σωστό με βάση τα βιβλία της επιχείρησης είναι 3.500,80€, όσο αναγράφεται και στην τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ του ίδιου τριμήνου (αρ. δήλωσης). Άρα δεν προκύπτει διαφορά φόρου. Το ποσό αυτό των 2.493,57€ είναι στην πραγματικότητα ο φόρος εισροών μόνο του μηνός Μαρτίου 2017 και όχι ολόκληρου του τριμήνου.

Προς τεκμηρίωση και απόδειξη του τελευταίου ισχυρισμού του ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει βιβλίο εσόδων εξόδων έτους 2017 και μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων εξόδων έτους 2017.

Επειδή, σ το άρθρο 28, παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:
«.... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

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 την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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 σύνοψη, 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.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [....].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 6 της **A.1008/2020**, με θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα:

«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 εφαρμοζόμενο 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.»

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.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ) με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα την τεχνική της μεθόδου των αναλογιών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας αναφορικά με την επιλογή υπαγωγής στην μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς στον προσφεύγοντα:

α) έχουν καταλογιστεί παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και

β) Το δηλωθέν εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του αναγκών, όπως προκύπτει από τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014 και στοιχεία που αντλήθηκαν από συστήματα της φορολογικής αρχής (πληρωμές φόρων, πληρωμές τελών αυτοκινήτων).

Η τεχνική της μεθόδου των αναλογιών επιλέχθηκε από τον έλεγχο ως η καταλληλότερη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι η επιχείρησή του αποτελείται από δυο μικρά καταστήματα με αντίστοιχο πολύ μικρό κύκλο εργασιών, ότι δεν είχε εμπειρία στην λειτουργία εστιατορίου και ότι άφηνε τη διαχείριση στο προσωπικό του. Επιπλέον επικαλείται ότι ο έλεγχος έπρεπε να αναγνωρίσει μεγαλύτερα ποσοστά φύρας κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του.

Επειδή, η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 έλαβε υπόψη της τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης του (τοποθεσία και μέγεθος κεντρικού και υποκαταστήματος, συνθήκες και έτη λειτουργίας καταστημάτων), τα στοιχεία των αγορών πρώτων υλών όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία, τον τιμοκατάλογο και τα ημερήσια «Ζ» καθώς και τα είδη που προσφέρονται. Επίσης, ο έλεγχος αναγνώρισε:

α) για το φορολογικό έτος 2017 ποσοστό φύρας φαγητών 30% και ποσοστό φύρας ποτών και καφέδων 10% στο υποκατάστημα και 12% στο κεντρικό λόγω της πρόσθετης φύρας των συνοδευτικών,

β) για το φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι το υποκατάστημα δεν ξαναλειτουργήσε μετά τη χρονιά αυτή, κάτι που καταδεικνύει την επιδεινούμενη θέση της επιχείρησης, ποσοστό φύρας φαγητών 35% και ποσοστό φύρας ποτών και καφέδων 15%, σε κεντρικό και υποκατάστημα.

Συνεπώς προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα όσα επικαλείται ο προσφεύγων, αναγνώρισε ποσοστά φύρας που είναι ανάλογα με πλήθος αποφάσεων της Υπηρεσίας μας σε αντίστοιχες επιχειρήσεις και οι παραδοχές που έκανε απεικονίζουν τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και είναι στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

Αντιθέτως, ο προσφεύγων αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις αορίστως και δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να αποδεικνύει την πλημμέλεια τους.

Επειδή, με τον τρίτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων επικαλείται τυπικό εκ παραδρομής σφάλμα εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης καθώς στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 έχει εκ παραδρομής καταλογιστεί διαφορά ως προς τον αναλογούντα φόρο εισροών, ποσού 1.007,23€. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει βιβλίο εσόδων εξόδων έτους 2017 και μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων εξόδων έτους 2017.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. (σελ.19) αναφέρεται ότι:

«Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην τροποποιητική δήλωση φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017 (αρ. δήλωσης) η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει δηλώσει εισροές από αγορές/δαπάνες 14.015,69 ευρώ και αναλογούντα φόρο εισροών 2.919,00 ευρώ και συνολικές εισροές με δικαίωμα έκπτωσης 16.439,91 και φόρο εισροών 3.500,80 ευρώ. Αντίθετα από τα βιβλία/παραστατικά προκύπτουν εισροές αγορών/δαπανών 13.391,78 ευρώ και αναλογούν φόρος εισροών 1.911,77 ευρώ, συνολικές εισροές με δικαίωμα έκπτωσης 15.816,00 ευρώ και συνολικός φόρος εισροών 2.493,57 ευρώ, ως εκ τούτου η διαφορά συνολικών εισροών 623,91 ευρώ και αναλογούν φόρος εισροών 1.007,23 ευρώ καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.»

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθεισών καταστάσεων από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει διαφορά ως προς τον συνολικό φόρο εισροών καθώς με βάση τα βιβλία της επιχείρησης το σύνολο του φόρου εισροών για το α' τρίμηνο 2017 είναι 3.500,80€, όσο δηλαδή αναγράφεται και στην τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ του ίδιου τριμήνου (αρ. δήλωσης).

Επειδή, από την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προκύπτει ότι εκ παραδρομής ελήφθη από τον έλεγχο υπόψη το ποσό των 2.493,57€ αντί του ορθού 3.500,80€, διότι ο προσφεύγων τήρησε τα βιβλία του κεντρικού και του υποκαταστήματος με διαφορετικό τρόπο. Συνεπώς δεν προκύπτει διαφορά φόρου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και αυτοτελούς αιτιολογίας στο ίδιο το σώμα των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι ειδικότερα:

Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των:

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

Δ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

Ε) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, και

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	71.489,95	139.584,12	139.584,12	68.094,17
Αξία φορολογητέων εισροών	74.148,57	73.524,66	74.148,57	
Φόρος εκροών	17.157,59	33.500,20	33.500,20	16.342,61
Υπόλοιπο φόρου εισροών	17.553,31	16.546,08	17.553,31	
Πιστωτικό υπόλοιπο	395,72			395,72
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.954,12	15.946,89	15.946,89
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		8.477,06	7.973,45	7.973,45
Σύνολο φόρου για καταβολή		25.431,18	23.920,34	23.920,34
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	395,72			395,72

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Διαφορά φόρου	1.999,98 €
---------------	------------

Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 του ΚΦΔ	999,99 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.999,97 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Γ) Με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Διαφορά φόρου	1.075,32 €
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 του ΚΦΔ	537,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.612,98 €

Δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Διαφορά φόρου	16.115,76 €
Πρόστιμο άρθ. 58Α του ΚΦΔ	8.057,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.173,64 €

Ε) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας **200,00€**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.