



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/03/2023

Αριθμός απόφασης: 771

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 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,  
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας με την επωνυμία ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα ....., β) του ....., κατοίκου ..... και γ) του ....., κατοίκου ....., Διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ε) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, στ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, ζ) της από .....έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της Α.1413/2019 & του ν. 2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και η) της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Επί της από .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία ....., β) του ..... και γ) του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(1) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 133.122,26€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 30.851,63€.

(2) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 132.566,92€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 31.730,47€.

(3) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 166.521,03€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 34.087,67€.

(4) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 154.955,90€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 42.821,85€.

(5) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 254.682,31€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 38.710,24€.

(6) Με την υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού 107.211,76€ και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς καταβολή ποσού 17.058,21€.

(7) Με την από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της Α.1413/2019 & του ν. 2859/2000, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογικών ετών 2016 έως 2021 και εκδόθηκαν οι ως άνω (1)-(6) προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

(8) Με την από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ-Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης), σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τα έτη 2016 έως 2021 και συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. ....πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό .....εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ κατά τις διατάξεις της Α. 1413/2019, λόγω διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ....δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ (εισερχόμενο έγγραφο Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αριθ. πρωτ. ....) με συνημμένη την από .....πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ διενήργησε μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών ....., για τα έτη 2016 έως 2021 (.....). Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν οι διαπιστώσεις κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην έδρα της ελεγχόμενης κατά την ....., όπου διαπιστώθηκε και καταγράφηκε σε αντίστοιχη έκθεση ελέγχου πως η ελεγχόμενη εξέδιδε ανακριβώς τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αξίες πολύ μικρότερες από τις πραγματικές.

Προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος στην οντότητα, ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt των εγκατεστημένων Φ.Η.Μ.. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων, γεγονός που κατέστησε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Λόγω αυτού, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 έως 2021 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφαρμόσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους. Συγκεκριμένα επέλεξε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), ως την πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου, προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και καταλογίστηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ., συνολικής αξίας 949.060,12€.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ η από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, η οποία μαζί με την από .....πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Σε συνέχεια του ως άνω υπ' αριθ. πρωτ. ....δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ η υπ' αριθ. ....εντολή ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα, κατά τα οριζόμενα στην Α.1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στις ως άνω χρήσεις.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε η από .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου. Παράβαση άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και της Α.1008/2020 αρ.5. Μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Αοριστία ειδικής έκθεσης ελέγχου. Εσφαλμένα συμπεράσματα ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Έλλειψη αιτιολογίας. Μη τεκμηριωμένη χρήση έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.
3. Άρνηση του ισχυρισμού του καθού περί μη προσκόμισης των αιτούμενων βιβλίων και στοιχείων.
4. Ένσταση αοριστίας. Γενικές, ανακριβείς και εσφαλμένες παραδοχές κατά την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου. Δεν αιτιολογείται το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.
6. Παράβαση νόμου: το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

#### **Ως προς τις προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ , ορίζεται ότι: 1. 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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά 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 της παρ.1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013» αναφέρεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των

οριζομένων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

**Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

**Επειδή**, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου.

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ..., δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις σε αυτούς..., στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες στρέφονται κατά: α) της από .....έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της Α.1413/2019 & του ν. 2859/2000, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της και β) της από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής

διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ-Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης), σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, οι οποίες δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

**Επειδή**, κατά συνέπεια, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου ασκήθηκε **απαραδέκτως**.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-02-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/07-04-2014, αναφέρεται ότι: «[...] Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α.1008/20-01-2020 «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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α' ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αναφέρεται ότι: «Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώ οι τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων β, γ' και ε' του ίδιου ως άνω άρθρου επιλέγονται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου.

**Επειδή**, εν προκειμένω οι προσφεύγοντες διατείνονται ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/17-02-2014 και το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1008/20-01-2020 που συνίσταται στη μη έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για την επιλογή της μεθόδου εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

**Επειδή**, από την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, με ημερομηνία θεώρησης .....(σελ. 11-16), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της από .....έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της Α.1413/2019 & του ν. 2859/2000, για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2021, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προκύπτει ότι ο αρμόδιος ελεγκτής, αφού διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ζήτησε και έλαβε την έγκριση-σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς των συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 27§1 του ΚΦΔ).

Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων.

### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> και τον 5<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι κατόπιν διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία στις ....., από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος στην οντότητα σχετικά με την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, και συγκεκριμένα να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη οντότητα εξέδιδε ορθά τις αποδείξεις εσόδων από τους φορολογικούς μηχανισμούς που χρησιμοποιούσε ή ακολουθούσε την ως άνω περιγραφόμενη τακτική έκδοσης ανακριβών αποδείξεων, ο έλεγχος συντάχθηκε με αριθμό .....Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ζητούσε όπως η ελεγχόμενη οντότητα προσκομίσει στην Υπηρεσία εντός πέντε (5) ημερών, τα λογιστικά αρχεία για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2021. Μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα παραγόμενα αρχεία txt. των υπό χρήσει ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου .....

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενοι μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισαν τα κάτωθι:

- Αποθηκευτικό μέσο USB (διαβιβαστικό έγγραφο με αρ. πρωτ. ....) στο οποίο περιέχονται: α) αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. .... για τα Ζ958/01-09-2021 έως και Ζ1128/21-02-2022 (τα αρχεία αυτά δεν αφορούν το χρονικό διάστημα του ελέγχου (01/01/2016 έως και 25/07/2021) και β) αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. .... για τα Ζ1/26-06-2018 έως και Ζ949/19-02-2021.
- Την από ..... Τεχνική Έκθεση της εταιρίας .....σχετικά με τον Φ.Η.Μ. ...., με την οποία βεβαιώνεται πως η κάρτα αποθήκευσης δεδομένων SD Card της ως άνω μηχανής δεν είναι δυνατό να αναγνωσθεί λόγω παλαιότητας/βλάβης.
- Φωτοτυπίες των βιβλιαρίων συντήρησης των Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου ..... & ..... (αρ. πρωτ. εισερχ. ....) από τις οποίες προκύπτει πως ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός των ως άνω Φ.Η.Μ. έχει βεβαιώσει εγγράφως επάνω στα βιβλιάρια τα κάτωθι:
  - Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό ..... «υπήρξε αδυναμία ανάγνωσης του περιεχομένου της κάρτας SD» για την χρονική περίοδο από 20/02/2021 έως 25/07/2021.
  - Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό ..... δεν περιέχονταν τα αρχεία txt για τα Ζ από νούμερο 1 έως νούμερο 957.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. 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. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή,



εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασία (άρθρα 53-62) και διευκρινίστηκε ότι:

«[...] 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54): α) [...], ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13...».

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαφύλαξε ως όφειλε και δεν προσκόμισε, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αλλά και του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων.

#### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> και τον 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» 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 περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

**Επειδή**, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«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. [...]

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. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. [...].

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος δεν πρόβαλε επαρκή αιτιολογία, περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, που να καθιστά το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο ή επισφαλές, καθώς είχε στη διάθεσή του όλα τα αιτούμενα στοιχεία και όλως αναιτιολογήτως προσέφυγε στη χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 και ειδικότερα στην επιλογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών που δεν ενδείκνυται για τη συγκεκριμένη επιχείρηση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

**2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

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

**Επειδή**, με την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

**«B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών**  
Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:  
α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...].

#### **Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

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.

#### **Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος

συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 «**Αρμόδια φορολογική αρχή - φορολογικός έλεγχος**» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...] 3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...] 6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου...».

**Επειδή**, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις. Συγκεκριμένα η παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 28 του ν.4172/2013, αναφέρει ότι 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 μεταξύ άλλων όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, προϋπόθεση που πληρείται μεταξύ άλλων όταν η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα.

**Επειδή** συνεπεία των ανωτέρω επελέγη από τον έλεγχο η έμμεση μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, που ορίζεται στην απόφαση Α.1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η οποία εγκρίθηκε αρμοδίως.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «**Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου**» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «**Επαρκής αιτιολογία**» 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της παρούσας, αιτιολογούνται πλήρως τα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, σύμφωνα με τις οποίες υπήρξε αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία (αδυναμία) οφείλεται αποκλειστικά στη μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης εταιρείας.

**Επειδή**, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων, ενώ στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις Ελέγχου», εκτίθενται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Επίσης γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες.

Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του ΚΦΔ.

**Επειδή**, στην από .....έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, έχει αναλυθεί αιτιολογημένα και με σαφήνεια η θέση της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών των προσφευγόντων.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της Α.1413/2019 & του ν. 2859/2000, για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2021, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καθώς και στη συνημμένη σε αυτή, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. ....οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.



## **Ως προς τον 6° ισχυρισμό**

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία ....., β) του ..... και γ) του ..... και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ε) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 και στ) της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

#### **Φορολογικό Έτος 2016**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>30.851,63</b>	<b>30.851,63</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2017**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>31.730,47</b>	<b>31.730,47</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2018**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>34.087,67</b>	<b>34.087,67</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2019**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>42.821,85</b>	<b>42.821,85</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2020**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>38.710,24</b>	<b>38.710,24</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2021**

- Υπ' αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>17.058,25</b>	<b>17.058,25</b>

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.