



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1400

**ΤΜΗΜΑ** : Α6 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604553  
**E-mail** : ded.ath@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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

**3.** Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κάτοικος ..... κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. Περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	.....	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2016	151.827,31€
2	.....	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	57.479,90€

του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από .....οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 89.915,43€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 44.957,72€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.954,16€, ήτοι συνολικό ποσό 151.827,31€.

Με την με αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού ποσού 38.319,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 19.159,97€, ήτοι συνολικό ποσό 57.479,90€.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθ. ....εντολή μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών εισφορών και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2016, σε αντικατάσταση της υπ' αρ. .... εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, κατόπιν της μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α. .... Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .... τροποποιητική εντολή λόγω επικείμενης παραγραφής.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ. .... Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 του ΚΦΔ) και προσκόμισε στις ..... στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης μέσω εξουσιοδοτημένου προσώπου τα κάτωθι:

1) ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ 2016 χωρίς βιβλίο εξόδων χωρίς σφραγίδα της επιχείρησης και υπεύθυνη δήλωση για την ακρίβεια των στοιχείων, 2)ΒΙΒΛΙΟ ΕΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ 2017 χωρίς σφραγίδα της επιχείρησης και υπεύθυνη δήλωση για την ακρίβεια των στοιχείων, 3) Δελτία συνοπτικής αναφοράς ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου ..... για το έτος 2016 και 2017, 4) Καρτέλες πελατών εκτυπωμένες από τους προμηθευτές του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Στις ..... διαβιβάστηκαν με ηλεκτρονική αλληλογραφία μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή, βιβλία Εσόδων – Εξόδων του 2016 (αρ. πρωτ. ....).

Στις ..... διαβιβάστηκαν με ηλεκτρονική αλληλογραφία μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή, καρτέλες προμηθευτών του για το έτος 2016.

Επιπλέον, προσκομίστηκαν αντίγραφα τεσσάρων (4) τιμολογίων δαπανών.

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δελτία συνοπτικής αναφοράς φορολογικής μνήμης περιόδου από 01/01– 31/12/2016 προέκυψε ότι για την μηχανή με αριθμό ..... το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις είναι 186.435,95€ και για την μηχανή με αριθμό ..... το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από Λιανικές πωλήσεις είναι 34.644,67€, ήτοι σύνολο λιανικών πωλήσεων βάσει Ζ ύψους 221.080,62€.

**Ως προς τη φορολογία εισοδήματος  
Ακαθάριστα έσοδα**

Ο έλεγχος προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2016 ως κάτωθι:

Κατηγορία Ακαθαρίστων Εσόδων	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Βιβλίων	Βάσει Ελέγχου
Χονδρικές πωλήσεις εμπ/των & προϊόντων	8.963,41	8.393,30	8.393,30
Λιανικές πωλήσεις	159.179,95	219.734,70	221.080,62
Σύνολο	168.143,36	228.128,00	229.473,92

### Λογιστικές διαφορές

Ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016 κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις αγορές και δαπάνες που είναι καταχωρημένες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου βάσει των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία εξόδων δαπανών πλην των κάτωθι:

- την καθαρή αξία των τιμολογίων που είναι δηλωμένα στην κατάσταση ΜΥΦ της φορολογικής περιόδου 2016 από την εταιρεία ..... ποσού 11.869,97 € πλέον Φ.Π.Α 2.015,93 € και ..... με Καθαρή Αξία 35,26 € πλέον 4,58€ ΦΠΑ.

- Την καθαρή αξία των αντιγράφων των κάτωθι τιμολογίων που προσκόμισε ο προσφεύγων:

..... Καθαρής αξίας 500,00 € πλέον ΦΠΑ 115,00 €

.....» Καθαρής αξίας 40,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9,60 €

.....» Καθαρής αξίας 136,00 € πλέον Φ.Π.Α. 31,28 €

.....» Καθαρής αξίας 321,70 € πλέον Φ.Π.Α. 73,99 €

Σύνολο Καθαρής αξίας προσκομισθέντων αντιγράφων τιμολογίων 997,70€

Λογιστικές Διαφορές φορολογικής περιόδου 2016		
Αγορές Εμπορευμάτων (167.493,46€ - 11.869,97€ - 35,26€ - 997,70€)	Για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό στοιχείο.	154.590,53 €
Σύνολο Δαπανών	Για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό στοιχείο.	61.154,23 €
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		215.744,76 €

### Προσδιορισμός καθαρού κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	168.143,36€	229.473,92€
Κόστος Πωληθέντων	171.252,39€	171.252,39€
Σύνολο Δαπανών	61.154,23€	61.154,23€
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-64.263,26€	-2.932,70€
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες		215.744,76€
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-64.263,26€	212.812,06€

### Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Για το φορολογικό έτος 2016 οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές είχαν ως κάτωθι:

Τρίμηνο 2016	Εκροές 23%-24%	Εκροές 13%	Σύνολο Εκροών
A	14.198,33	20.424,85	34.623,18
B	27.703,23	30.899,51	58.602,74
Γ	0,00	0,00	0,00
Δ	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	41.901,56	51.324,36	93.225,92

και συνεπώς ο έλεγχος διαπίστωσε ασυμφωνία μεταξύ των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι εισροές (αγορές και δαπάνες) όπως προέκυψαν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις. Επιπλέον, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών δεν του αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου Εισροών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000(Φ.Π.Α.), αύξησε τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ.2 περ.β' του Ν.4987/2022. Ο φορολογικός έλεγχος μη νομίμως επεκτάθηκε πέραν της τριετίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ.2 περ. β' του Ν.4987/2022. Επέκταση δε του φορολογικού ελέγχου κατά την έννοια του άρθρου 26 παρ.2 περ. β' του Ν.4987/2022, νοείται μόνο η περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου κατ' αρχήν στα τρία τελευταία φορολογικά έτη και εις την συνέχεια επέκταση αυτού στα δύο (2) προηγούμενα αυτού φορολογικά έτη. Συνεπώς δεν μπορούσε να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016 και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι για τον λόγο αυτό νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για την έκδοση τους ήτοι, της παράβασης των διατάξεων του άρθρου 26 παρ.2 περ.β' του Ν.4987/2022.

2) Από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη. Ειδικότερα, από το περιεχόμενο και των δύο προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζει η ημερομηνία καταχώρισης των πράξεων αυτών στα «οικεία» βιβλία μεταγραφής που τηρούνται στις ελεγκτικές αρχές, η οποία (ημερομηνία μεταγραφής) συνιστά την ημερομηνία έκδοσης των διοικητικών πράξεων. Επιπλέον, στην προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος απουσιάζουν οι διατάξεις του Ν.4172/2013 που προσδιορίζουν τον συντελεστή φόρου επί του φορολογητέου εισοδήματος και οι ειδικές διατάξεις του Ν.3986/2011 που προσδιορίζουν την ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επιπρόσθετα, στην προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ απουσιάζουν οι διατάξεις που προβλέπουν τον συντελεστή φόρου που επιβάλλεται στις φορολογητέες εκροές και οι ειδικές διατάξεις που προβλέπουν την απόρριψη των φορολογητέων εισροών από τον συνυπολογισμό τους προς απόδοση φόρου. Οι ανωτέρω απουσίες δεν αναπληρώνονται στο περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου.

3) Στις προσβαλλόμενες πράξεις, ο προϊστάμενος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εν όψει έκδοσης αυτών, λαμβάνει υπόψη άλλη εντολή, δηλαδή διαφορετική εντολή από εκείνη που επικαλείται στις εκθέσεις ελέγχου. Στις εκθέσεις ελέγχου το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής επικαλείται την υπ' αριθ. .... εντολή και στις προσβαλλόμενες πράξεις επικαλείται και λαμβάνει υπόψη για την έκδοση αυτών την υπ' αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου (άγνωστη στον ίδιο εντολή), περίπτωση η οποία καθιστά τις πράξεις αυτές νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

4) Παραβιάστηκε η προσήκουσα και ενδεδειγμένη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Στις εκθέσεις ελέγχου ιστορούνται περιστατικά και λοιπές διαπιστώσεις που έλαβαν χώρα, όχι μόνο πριν την έκδοση των εντολών του φορολογικού ελέγχου αλλά και πριν την έναρξη της λειτουργίας του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Επιπλέον, στη σελίδα 20 της έκθεσης ελέγχου περί φορολογίας εισοδήματος και στην σελίδα 9 της έκθεσης περί ΦΠΑ, γίνεται αναφορά στο υπ' αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και στους

προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, χωρίς να μνημονεύονται η ημερομηνία κατάρτισης αυτών και ποια υπηρεσία συνέταξε τα εν λόγω δημόσια έγγραφα.

5) Το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργεί φορολογικές εγγραφές (επιβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ) λαμβάνοντας υπόψη και επεξεργαζόμενα λογιστικά αρχεία που προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή (τόσον στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης όσον και στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) τα οποία και κατακρατήθηκαν για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου, χωρίς για την διαφύλαξη αλλά και την διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας αυτών, να συνταχθεί και να του κοινοποιηθεί καμία σχετική έκθεση κατάσχεσης όπως τούτου ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.3 και άρθρου 24παρ.4 του Ν.4174/2013 (και ήδη Ν.4987/2022) περί του Κ.Φ.Δ.. Η παράλειψη αυτή δεν επιτρέπει στην φορολογική αρχή: α) να επικαλείται την μη προσκόμιση όλων ή ενίων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, χωρίς παράλληλα να καταλογίσει καμία κύρωση σχετικά με την παράλειψη αυτή ή η περίπτωση αυτή να έχει τις συνέπειες που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28παρ.1 περ.γ του Ν.4172/2013 και να διενεργεί με βάση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά αυτά έγγραφα, φορολογικές εγγραφές.

6) Ουχί ορθώς το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη από την άσκηση της ατομικής του επιχείρησης στο ποσό των 212.812,06€ αντί της δηλωθείσας ζημίας. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου θα πρέπει να προέρχονται από βιβλία και στοιχεία τα οποία νομίμως θα έπρεπε να έχουν κατασχεθεί από την φορολογική αρχή για την απόδειξη της αποδεικτικής αξίας αυτών. Λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες για αγορές εμπορευμάτων και άλλες λοιπές δαπάνες με την αιτιολογία ότι δήθεν δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό στοιχείο, όταν η φορολογική αρχή επεξεργάζεται και διενεργεί ελεγκτικές επαληθεύσεις και λοιπές διασταυρώσεις σε πλήθος λογιστικών αρχείων (λογιστικών βιβλίων, λογιστικών στοιχείων και λοιπών εγγράφων και παραστατικών χωρίς να έχει συντάξει και κοινοποιήσει σχετική έκθεση κατάσχεσης). Επιπλέον, ο έλεγχος έχοντας το βάρος της απόδειξης, ουδόλως απέδειξε έστω και εν σπέρματι μια περίπτωση εξόφλησης δαπάνης με διαφορετικό μέσο πληρωμής πλην του μέσου τραπεζικής πληρωμής. Επιπλέον, αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου για το κατά πόσο αυτά είναι συμβατά και μπορεί κανείς να τα συναντήσει στην επιχειρηματική δραστηριότητα, υπολογίζοντας διάφορους συντελεστές σύμφωνα με το αποτέλεσμα του ελέγχου. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι έχει προσκομίσει στην φορολογική αρχή το σύνολο των λογιστικών αρχείων.

7) Η φορολογική αρχή με την έκθεση ελέγχου περί ΦΠΑ ουδόλως αποδεικνύει την φορολογητέα ύλη που συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές της πράξης, ενώ αυθαίρετως δεν αναγνωρίζει φορολογητέες δαπάνες ούτε τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε και καταχώρισε νόμιμα στα βιβλία του και τον οποίο φόρο (ΦΠΑ) κατέβαλε στους προμηθευτές και λοιπούς πιστωτές του. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι έχει ήδη προσκομίσει στην φορολογική αρχή το σύνολο των λογιστικών του αρχείων (λογιστικά βιβλία, λογιστικά αρχεία, λοιπά έγγραφα και παραστατικά).

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

*«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται.*

*2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές*

περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του πρώτου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο 26 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο» του ΚΦΔ δεν μπορούσε να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016.

**Επειδή** το άρθρο 26 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο» αναφέρεται στον προγραμματισμό των ελέγχων που θα διεξαχθούν από τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε..

**Επειδή** το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να ελέγξει και να καταλογίσει φόρους συναρτάται με την υπό του άρθρου 36 Κ.Φ.Δ. τιθέμενη προθεσμία.

**Επειδή** το δικαίωμά του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2016 παραγράφεται στις 31/12/2022.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις ..... και στην κοινοποίηση αυτών στην προσφεύγουσα στις ....., ήτοι πριν την παρέλευση της ως άνω ημερομηνίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον 2<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

**Επειδή** οι προσβαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνουν τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ.

**Επειδή** στην υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι « Έχοντας υπόψη: α) τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με ν.2859/2000) ....» Αντίστοιχα στην υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται ότι: « Έχοντας υπόψη: α) τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. – ν.4172/2013), β) τις διατάξεις των άρθρων 29 και 31 του ν. 3986/2011, 44 του ν. 4111/2013, 43Α του ν.4172/2013, 13 §2γ και 65 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου. ...»

**Επειδή** πέραν των ανωτέρω διατάξεων που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις στις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής γίνεται αναφορά στις διατάξεις που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** στις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι η αρχική εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αριθμ. ...., αντικαταστάθηκε από την αριθμ. .... λόγω μεταφοράς της αρμοδιότητας του τμήματος ελέγχου στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στη συνέχεια, η ως άνω εντολή τροποποιήθηκε ως προς το ελεγχόμενο διάστημα, με περιορισμό αυτού στο φορολογικό έτος 2016, λόγω παραγραφής (αριθμ. ....).

**Επειδή** όπως προκύπτει από τις ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου οι ανωτέρω τρεις εντολές κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα. Ειδικότερα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι:

- Η υπ' αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τον προσφεύγοντα ταχυδρομήθηκε μέσω ΕΛ.ΤΑ.

- Η υπ' αριθ. .... τροποποιητική εντολή λόγω της μεταφοράς της υπόθεσης στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ταχυδρομήθηκε μέσω ΕΛ.ΤΑ. (RE ..... GR).
- Η υπ' αριθμ. .... τροποποιητική εντολή (λόγω επικείμενης παραγραφής της χρήσης 01/01/2016-31/12/2016) επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο εκπροσωπο του προσφεύγοντος στα γραφεία του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση για το σύνολο των εντολών ελέγχου, ως εκ τούτου ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

#### **Ως προς τον 4<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** τα περιστατικά και οι λοιπές διαπιστώσεις που επικαλείται ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή έλαβαν χώρα μετά την έκδοσης της αρχικής εντολής ελέγχου (υπ' αριθ. ....).Επιπλέον, το γεγονός ότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν μνημονεύονται στο υπ' αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και στους προσωρινούς προσδιορισμούς η ημερομηνία κατάρτισης αυτών και ποια υπηρεσία τα συνέταξε δεν συνεπάγεται ότι παραβιάστηκε η προσήκουσα και ενδεδειγμένη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτών των εγγράφων στα οποία αναγράφεται η ημερομηνία κατάρτισης αυτών και ποια υπηρεσία τα συνέταξε. Ως εκ τούτου, ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

#### **Ως προς τον 5<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

....».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων.



Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών.

Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται.

Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:**

«5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5, περ. β του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:**

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:  
[...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., ο ελεγκτής που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα**

βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ., πλέον η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων καθίσταται δυνατή και εφόσον κριθεί αναγκαία, καθώς εξάλλου, σύμφωνα και με το άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ., πληροφορίες ή αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος ζήτησε με το υπ' αριθμ. Πρωτ. .... Αίτημα Παροχής Πληροφοριών από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει μεταξύ άλλων τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση, συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής στοιχείων και βιβλίων. Ειδικότερα, στην από ..... έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Απτικής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι ο προσφεύγων προσκόμισε μέρος από τα ζητηθέντα στοιχεία, όπως αυτά αναφέρονται στην υπ' αριθμ. Πρωτ. .... απόδειξη παραλαβής στοιχείων και τα βιβλία εσόδων-εξόδων του φορολογικού έτους 2016 με e-mail στις 9/02/2022 ήτοι 8 μήνες αργότερα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται το στοιχείο της βλάβης στην κρινόμενη υπόθεση, ούτε το αποδεικνύει, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 6<sup>ο</sup> Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται:

*«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:*

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»*

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται:

*«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 το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 αρχεία (βιβλία και 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 το άρθρο 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του

φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

**Επειδή**, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

**Επειδή** στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και συγκεκριμένα στις σελίδες 6 και 7 αυτής, αναφέρονται τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δελτία συνοπτικής αναφοράς φορολογικής μνήμης περιόδου από 01/01- 31/12/2016 προέκυψε ότι για την μηχανή με αριθμό .....το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις είναι 186.435,95€ και για την μηχανή με αριθμό ..... το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από Λιανικές πωλήσεις είναι 34.644,67€, ήτοι σύνολο λιανικών πωλήσεων βάσει Ζ ύψους 221.080,62€.Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2016 ως κάτωθι:

Κατηγορία Ακαθαρίστων Εσόδων	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Βιβλίων	Βάσει Ελέγχου
Χονδρικές πωλήσεις εμπ/των & προϊόντων	8.963,41	8.393,30	8.393,30
Λιανικές πωλήσεις	159.179,95	219.734,70	221.080,62
Σύνολο	168.143,36	228.128,00	229.473,92

**Επειδή** ο έλεγχος στο φορολογικό έτος 2016 κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις αγορές και δαπάνες, που είναι καταχωρημένες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου βάσει των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία εξόδων δαπανών, πλην των κάτωθι:

- την καθαρή αξία των τιμολογίων που είναι δηλωμένα στην κατάσταση ΜΥΦ της φορολογικής περιόδου 2016 από την εταιρεία ..... ποσού 11.869,97 € πλέον Φ.Π.Α 2.015,93 € και ..... με Καθαρή Αξία 35,26 € πλέον 4,58€ ΦΠΑ.

- Την καθαρή αξία των αντιγράφων των κάτωθι τιμολογίων που προσκόμισε ο προσφεύγων:  
 .....» Καθαρής αξίας 500,00 € πλέον ΦΠΑ 115,00 €  
 .....» Καθαρής αξίας 40,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9,60 €  
 .....» Καθαρής αξίας 136,00 € πλέον Φ.Π.Α. 31,28 €  
 .....» Καθαρής αξίας 321,70 € πλέον Φ.Π.Α. 73,99 €  
**Σύνολο Καθαρής αξίας προσκομισθέντων αντιγράφων τιμολογίων 997,70€**

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ως κάτωθι:

	Λογιστικές Διαφορές φορολογικής περιόδου 2016	
Αγορές Εμπορευμάτων (167.493,46€ - 11.869,97€ - 35,26€ - 997,70€)	Για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό στοιχείο.	154.590,53 €
Σύνολο Δαπανών	Για τις οποίες δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό στοιχείο.	61.154,23 €
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		215.744,76 €

**Επειδή** συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα αποτελέσματα (καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας) του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

	Δήλωσης	Ελέγχου
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	168.143,36€	<b>229.473,92€</b>
Κόστος Πωληθέντων	171.252,39€	171.252,39€
Σύνολο Δαπανών	61.154,23€	61.154,23€
Αποτελέσματα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-64.263,26€	-2.932,70€
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες		215.744,76€
Καθαρό Αποτέλεσμα με λογιστικό Προσδιορισμό	-64.263,26€	<b>212.812,06€</b>

**Επειδή** από τον παραπάνω πίνακα, προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση τα καθαρά κέρδη του ελέγχου σχεδόν ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου.

**Επειδή** ο προσφεύγων αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου για το κατά πόσο αυτά είναι συμβατά και μπορεί κανείς να τα συναντήσει στην επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίζοντας διάφορους συντελεστές σύμφωνα με το αποτέλεσμα του ελέγχου. Ο προσφεύγων μεταξύ άλλων επικαλείται πως σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου ο συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων υπολογίζεται στο 1.277,24%.

**Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών φορολογητέων κερδών) του προσφεύγοντα, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων σε συνδυασμό με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κλπ, και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/12 και κατέληξε στον προσδιορισμό αυτών ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους που προσεγγίζει το 100% και συγκεκριμένα 92,71% (212.744,76/229.473,92), γεγονός το οποίο δεν μπορεί να συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδομένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, για το ίδιο θέμα έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας, ενδεικτικά οι αριθ. 2848/2019,316/2022,385/2023 αποφάσεις.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

#### **Ως προς τον 7ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

...»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή- Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή** στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα στη σελίδα 5 αυτής, αναφέρονται τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

**Επειδή**, αιτιολογούμενα από τον έλεγχο, καθορίστηκαν τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και δεν τίθεται ζήτημα εκπτώσεως του φόρου εισροών (ΣΤΕ 303/2012). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και

Α) την ακύρωση της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, λόγω τυπικής πλημμέλειας

Β) την επικύρωση της υπ' αριθ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

### **ΦΠΑ**

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	38.319,93
Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ	19.159,97
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>57.479,90</b>

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.