



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 475

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604536  
**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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά: α) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ και στ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 18.398,49€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 9.199,25€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.585,00€, ήτοι συνολικό ποσό 30.182,74€.

(β) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 29.685,73€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.842,87€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.451,00€, ήτοι συνολικό ποσό 47.979,60€.

(γ) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 17.448,27€ πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 8.724,13€, ήτοι συνολικό ποσό 26.172,40€.

(δ) Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 27.315,79€ πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 12.234,40€, ήτοι συνολικό ποσό 39.550,19€.

ε) Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.423,50€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής αξίας 11.866,00€.

στ) Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε πρόσκληση της Φορολογικής Αρχής για παροχή πληροφοριών στα πλαίσια διενέργειας του ελέγχου.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Δυνάμει της υπ' αριθ. .... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας

εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ και τις υπό κρίση περιόδους τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματός από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επίσης ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση 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 και προς τούτο επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου. Επιπλέον, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο, του συνόλου των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, επιβλήθηκε πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης, με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη συνδρομή προϋποθέσεων χρήσης του άρθρου 28 του ΚΦΕ, καθώς προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα έγγραφα.
2. Πλημμέλεια μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της εφαρμοσθείσας μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών). Νομικά πλημμελείς οι εκδοθείσες πράξεις λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου.
3. Υπέρβαση της διάρκειας εντολής και του αντικειμένου του ελέγχου.
4. Μη αποδοχή των πορισμάτων του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης: Ο έλεγχος καταλήγει σε εσφαλμένα συμπεράσματα καθώς τα ελεγχόμενα έτη ήταν πράγματι ζημιογόνα.
5. Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.
6. Μη νόμιμος υπολογισμός της φύρας σε 10%.
7. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup>, 2<sup>ο</sup>, 4<sup>ο</sup> και 7<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**, με την Α.1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

**Επειδή**, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νομίμως προέβη σε εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 με το αιτιολογικό ότι δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου να θέσει στη διάθεσή του τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και φορολογικά παραστατικά που του ζητήθηκαν, καθώς προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα έγγραφα.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, με τα υπ' αριθ. πρωτ. .... αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά, προκειμένου να διενεργηθεί ο σχετικός έλεγχος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενος μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

- Για τη χρήση 2016: α) τις αναλυτικές εισπράξεις ανά ημέρα, ήτοι τα αντίγραφα των αποδείξεων λιανικής πώλησης, που καταγράφονται στο ρολό της φορολογικής ταμειακής μηχανής, όπως αιτήθηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. .... πρόσκληση και β) τα τιμολόγια εσόδων 6, 7 και 8 του έτους 2016.
- Για τη χρήση 2017: τις αναλυτικές εισπράξεις ανά ημέρα, ήτοι τα αντίγραφα των αποδείξεων λιανικής πώλησης, που καταγράφονται στο ρολό της φορολογικής ταμειακής μηχανής, όπως αιτήθηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ. .... πρόσκληση

**Επειδή**, περαιτέρω ο έλεγχος, κατόπιν σχετικού αιτήματος στην Ένωση Τραπεζών Ελλάδας, βάσει του άρθρου 15 του ΚΦΔ, έλαβε ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων του ελεγχόμενου. Από την αντιπαραβολή των κινήσεων με περιγραφή συναλλαγής «ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ» και αιτιολογία συναλλαγής «Εξοφ.συν/γών πιστ.καρτών», διαπιστώθηκε διαφορά με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ως κάτωθι:

<b>Φορολογικό έτος</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα	92.369,16	128.420,22
Συναλλαγές μέσω πιστωτικών καρτών	87.580,52	143.132,97
		-14.712,75

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει τα αντίγραφα των αποδείξεων λιανικής πώλησης που καταγράφονται στο ρολό της ταμειακής μηχανής προκειμένου να εντοπιστούν οι περιπτώσεις στις οποίες δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές οι οποίες εξοφλήθηκαν με χρήση πιστωτικής κάρτας, ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση για μη έκδοση τουλάχιστον μίας απόδειξης συνολικού ποσού 14.712,75€.

**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 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 έμμεσου προσδιορισμού», όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/07-04-2014, αναφέρεται ότι: «[...] Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 **A.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**, 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**, 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**, από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με ημερομηνία θεώρησης ..... (σελ. 17) και την έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ.13), 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 τεχνική της αρχής των αναλογιών (περ. α' αρθ. 27§1 του ΚΦΔ) και γνωστοποίησε τη σχετική απόφαση στον ελεγχόμενο με το υπ' αριθ. .... έγγραφο.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται η επιλογή και η προτίμηση της έμμεσης μεθόδου των αναλογιών και όχι κάποιας άλλης μεθόδου που προβλέπεται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, καθώς η εφαρμογή τυχόν εσφαλμένης-ακατάλληλης μεθόδου οδηγεί νομοτελειακά σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

**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 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 δίδως 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:

Α. 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.

Β. 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**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περ. 1β , γ ). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να



προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**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

#### 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών..».

**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:

«**Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες

προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. [...].

#### **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 από ..... εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αναφέρεται ότι: «[...] Με το υπ' αριθ. πρωτ. .... αίτημα παροχής πληροφοριών, ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να καταγράψει και να μας γνωστοποιήσει το κόστος αγοράς κάποιων προϊόντων και την ποσότητα των υλικών ανά πιάτο που αναγράφονται στον τιμοκατάλογό του και την τιμή πώλησης αυτών, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το μικτό κέρδος αυτής της επιχείρησης.

Η επιχείρηση προσκόμισε απάντηση η οποία συνίσταται σε χειρόγραφες σημειώσεις επί του δικού μας εγγράφου σχετικά με το μικτό κέρδος, και την ποσότητα σε γραμμάρια του κάθε πιάτου, χωρίς να μας χορηγήσει στοιχεία για την ποσότητα ξεχωριστά των υλικών που συμμετέχουν σε κάθε πιάτο.

Ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων των εμπορεύσιμων αγαθών, συνέλεξε πληροφορίες από:

- Γενικευμένη έρευνα στο διαδίκτυο σχετικά με τον τρόπο παρασκευής συγκεκριμένων προσφερόμενων πιάτων.
- Τα τιμολόγια αγορών πρώτων υλών της επιχείρησης σχετικά με το κόστος των υλικών των πιάτων.
- Για τον προσδιορισμό των ποσοτήτων των υλικών σε κάθε μερίδα ελήφθη υπόψη η αγορανομική διάταξη αρ. 7/02-07-2009, άρθ. 153, όπου αναφέρονται οι ποσότητες σε γραμμάρια μαγειρεμένων φαγητών ανά μερίδα εστιατορίου. Προκειμένου να προσδιοριστεί

η ποσότητα ωμού κρέατος ανά μερίδα, υπολογίστηκε ποσοστό 25% απώλειας βάρους κατά το μαγείρεμα.

- Για τον προσδιορισμό των τιμών αγοράς των πρώτων υλών, εξετάστηκαν τα τιμολόγια των αγορών και των δύο φορολογικών ετών 2016 και 2017 και ελήφθη υπόψη η μεγαλύτερη των δύο ετών προς όφελος της ελεγχόμενης επιχείρησης. [...]

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν εξέτασης των πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης σε συνδυασμό με πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ίδια την επιχείρηση και από τρίτες πηγές (τιμολόγια προμηθευτών, συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών), προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους έντεκα (11) ειδών από τα προσφερόμενα πιάτα, τις παραμέτρους παρασκευής των νωπών υλικών σε έτοιμα πιάτα όπως ποσότητες υλικών για την παρασκευή κάθε μερίδας, απώλειες παραγωγής κ.λπ., και είκοσι δύο (22) ειδών ποτού. Περαιτέρω, προσδιόρισε το ποσοστό των ποτών στα συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 38%, ως εκ τούτου το ποσοστό των φαγητών αντιστοιχεί σε 62%.

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ο συντελεστής μικτού κέρδους για τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε ποσοστό 153%, βάσει του οποίου διαμορφώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων ως κάτωθι:

#### Χρήση 2016

Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	92.369,16€	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα [ΚΠ 70.290,00 * (100+153%)]	177.834,00€

#### Χρήση 2017

Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου	
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	128.402,22€	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα [ΚΠ 86.540,38 * (100+153%)]	218.947,16€

Επειδή, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστοι βάσει γενικά αποδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Ειδικότερα, μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), προσδιορίζονται, με αξιόπιστο τρόπο, αναλογίες, οι οποίες εφαρμόζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδηγούν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του ελεγχόμενου.

Επειδή, στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, έχει αναλυθεί αιτιολογημένα και με σαφήνεια η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλικής ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, ο τρόπος επιλογής του δείγματος ελέγχου ώστε να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου καθώς ο υπολογισμός της αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους.

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η ενδεδειγμένη βάση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο έλαβε την έγκριση-σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ενώ η σχετική απόφαση γνωστοποιήθηκε και στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. .... έγγραφο.

**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**, 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** σύμφωνα με το άρθρο 58 «Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό

φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση..».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ΚΦΔ, ορίζεται: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: «1. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

**Επειδή**, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ενώ στο κεφάλαιο «Προσδιορισμός Εισοδήματος - 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 υποστηρίζει ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται 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**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2016-2017, που συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

#### **Ως προς τον 5ο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δαπάνες ύψους

12.591,48€ και το έτος 2016 και 14.135,07€ για το έτος 2017, κρίθηκαν μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των σχετικών παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπιπόμενες, οι κάτωθι δαπάνες:

#### Χρήση 2016

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ/ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	.....	1.472,40	338,65
2	.....	650,88	123,04
3	.....	575,07	85,44
4	.....	605,10	86,18
5	.....	695,82	144,54
6	.....	1.357,56	325,81
7	.....	525,89	124,10
8	.....	555,10	67,22
9	.....	716,70	160,68
10	.....	501,48	120,36
11	.....	1.566,72	203,67
12	.....	559,94	72,79
13	.....	647,28	155,35
14	.....	640,08	100,82
15	.....	1.521,46	365,15
	ΣΥΝΟΛΑ	12.591,48	2.473,80

#### Χρήση 2017

A/ A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ / ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	.....	1.350,00	324,00
2	.....	1.146,30	195,48
3	.....	737,06	146,99
4	.....	572,51	74,43
5	.....	520,16	124,84
6	.....	520,16	124,84
7	.....	550,20	132,05
8	.....	796,69	115,95
9	.....	687,27	102,54
10	.....	522,29	67,90
11	.....	524,90	68,24
12	.....	647,57	139,83
13	.....	834,36	186,50
14	.....	620,85	132,99
15	.....	674,63	151,32
16	.....	670,98	138,14
17	.....	716,80	172,03
18	.....	654,37	145,72
19	.....	547,60	131,42
20	.....	841,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΑ	14.135,07	2.675,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών άνω των 500,00ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο καθώς η μη έκπτωση των εν λόγω

δαπανών αντίκειται στο σκοπό της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 που είναι ο περιορισμός των εικονικών συναλλαγών. Περαιτέρω η απόρριψη των δαπανών του προσθέτει φορολογικό βάρος που δεν αντιστοιχεί στην πραγματική φοροδοτική του ικανότητα κατά παράβαση του άρθρου 20 του Συντάγματος ως προς τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, της φορολογικής ισότητας, του κράτους δικαίου και της αναλογικότητας.

**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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»** του ν. **4172/2013**, ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...].»

**Επειδή** με την **ΠΟΛ.1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013»**, διευκρινίστηκε ότι:

«[...] 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον



προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 9, παρ. 2** του **ΚΦΔ**, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

**Επειδή** εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει κατ'αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

**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, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 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 διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 είναι σαφής, ορίζοντας τη μη έκπτωση των δαπανών άνω των 500€ που δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την τήρηση ή μη μιας σαφώς ορισμένης φορολογικής διάταξης.

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

### **Ως προς τον 6° ισχυρισμό**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπολογισμοί του ελέγχου έχουν βασιστεί σε ιδανικές συνθήκες που δε συνάδουν με την πραγματικότητα καθώς η φύρα στην κατανάλωση των προϊόντων κυμαίνεται ανάλογα με την ημέρα από 20% έως 30% καθώς υπάρχουν ημέρες όπου μεγάλη ποσότητα εμπορεύματος καταστρέφεται λόγω μη διάθεσης αφού πρόκειται για ευπαθή προϊόντα τα οποία πωλούνται μόνο φρέσκα και δεν μπορούν να καταψυχθούν. Επίσης λόγω της μειωμένης προσέλευσης και του μεγάλου ανταγωνισμού, προέβαινε σε προωθητικές ενέργειες που αφορούσαν δωρεάν διανομή αναψυκτικών, αλκοολούχων ποτών και νερών, ως δώρα σε παραγγελίες, σε ποσοστό 35% των αγορών στα ως άνω αναφερθέντα είδη. Τέλος, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν ότι το προσωπικό που απασχόλησε η επιχείρηση, ήτοι 9 άτομα στη χρήση 2016 και 13 άτομα στη χρήση 2017, λάμβανε ως επιπλέον παροχή ένα γεύμα την ημέρα (ένα σουβλάκι κοτόπουλο-πατάτες-πιπεριές, μία σαλάτα χωριάτικη, μία coca-cola και δύο μεγάλα μπουκάλια νερό), αξίας ανά εργαζόμενο 5,41€.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

[...]

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.».

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι νόμιμος ο προσδιορισμός της φύρας σε 10% αντί του ορθού ποσοστού 20%-30%, καθώς δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο οι προωθητικές ενέργειες με δωρεάν διάθεση αναψυκτικών, αλκοολούχων ποτών καθώς και νερού ως δώρο σε παραγγελίες πελατών αλλά και η δωρεάν διάθεση φαγητού στους εργαζομένους του, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση του προσφεύγοντος διέθετε δωρεάν αγαθά της επιχείρησής του πελάτες για επιχειρηματικούς σκοπούς ή δωρεάν φαγητό σε εργαζόμενους δίχως να λαμβάνει αντίτιμο, θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία αυτοπαράδοσης, βάσει των οποίων θα απέδιδε τον ίδιο ΦΠΑ προς το Δημόσιο με την προκειμένη περίπτωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, όπως αναφέρει και ο έλεγχος, δεν υφίσταται κάποιο δικαιολογητικό στοιχείο-αυτοπαράδοσης που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά την δωρεάν διάθεση ποτών και φαγητών, δεν προκύπτει να καταχωρήθηκαν στα βιβλία - λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις σχετικά

στοιχεία αυτοπαράδοσης, δεδομένου ότι η αγορά αυτών των εμπορευμάτων συμπεριλήφθηκε ήδη στο κόστος πωληθέντων και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών στο ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός για νόμιμο ποσοστό φύρας 20%-30% λόγω δωρεάν διάθεσης ποτών και φαγητών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (ν. 4987/2022) και ΕΛΠ (ν. 4308/2014), η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις μη προσκόμισης στον έλεγχο φορολογικών στοιχείων εσόδων, χρήσεων 2016 και 2017, κατά παράβαση των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και μη έκδοσης τουλάχιστον μιας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης ή τιμολογίου, συνολικής αξίας 14.712,75€, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων του ΚΦΔ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπερέβη τη διάρκεια της εντολής ελέγχου και το αντικείμενο του ελέγχου, καθώς η υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (ν. 4987/2022) και ΕΛΠ (ν. 4308/2014) και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων του ΚΦΔ, ορίζει ως αντικείμενο ελέγχου το εισόδημα και τον ΦΠΑ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 4 «**Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής**» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. **1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔ με θέμα «**Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης**», ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου

Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως: [...] 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου Εξουσιοδότηση υπογραφής. Άρθρα 23 και 25 του ν. 4174/2013. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. [...].».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

**Επειδή**, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικείμενα και τα χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική Διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης – Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ.78]. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τουτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει τον ελεγχόμενο, τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ΚΦΔ, διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να

εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, [...]».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2017, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η από ..... έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ (ν. 4987/2022) και ΕΛΠ (ν.4308/2022) και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1252/20-11-2015 για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ: «Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, οι υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενες πράξεις, των άρθρων 58Α και 54 του ΚΦΔ αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, αποτελούν παρεπόμενες πράξεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εδράζονται επί των διαπιστώσεων αυτού, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δικ.), ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της.

Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου.

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.

γ) Όταν κατά την επιβολή ορισμένης κύρωσης η αρχή διαθέτει εξουσία επιμέτρησης την οποία, παρά το νόμο, είτε δεν άσκησε καθόλου είτε άσκησε πλημμελώς, το δικαστήριο, ελέγχοντας

κατά τα ανωτέρω, τη σχετική πράξη, ασκεί το ίδιο την εξουσία αυτή, επιβάλλοντας την προσήκουσα κύρωση και μεταρρυθμίζοντας αντιστοίχως την πράξη.

δ) Αν η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, δικάζει κατά πλήρη δικαιοδοσία και, είτε ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει την παράλειψη, αποφαινόμενο αυτό για την ύπαρξη και την έκταση του δικαιώματος ή της υποχρέωσης, είτε απορρίπτει την προσφυγή.».

**Επειδή**, το Συμβούλιο της Επικρατείας με τη με αριθμό 710/2021 απόφαση που δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση την 19<sup>η</sup>/5/2021/04-12-2019, αναφέρει τα εξής: «[...] 4. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως προβάλλεται ότι το δικάσαν εφετείο κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων της περ. β της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και του άρθρου 36 του ΚΒΣ δέχθηκε τον προβληθέντα λόγο προσφυγής και ακύρωσε το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τη διαδικασία έκδοσης της πράξης. Κατά το αναιρεσίβλητο Δημόσιο, ο σχετικός λόγος προσφυγής είχε προβληθεί απαραδέκτως κατά το άρθρο 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ., διότι η αναιρεσίβλητη δεν είχε επικαλεσθεί και αποδείξει μη επανορθώσιμη με άλλο τρόπο βλάβη από την προσβαλλόμενη τυπική πλημμέλεια της μη τήρησης εκ νέου της διαδικασίας κατάσχεσης και, επομένως, το δικάσαν εφετείο εσφαλμένως προχώρησε σε ακύρωση της πράξεως για τον λόγο αυτό, χωρίς την «εξακρίβωση και να βεβαίωση της συνδρομής μιας τέτοιας βλάβης». Ο λόγος, όμως, αυτός, πρέπει να απορριφθεί ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, η αναιρεσίβλητη προέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής της την βλάβη που υπέστη από τη μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης και το δικάσαν εφετείο εξέφερε κρίση ως προς την ύπαρξη της βλάβης αυτής και την αδυναμία αποκατάστασής της με άλλον τρόπο πέρα από την ακύρωση του ένδικου φύλλου ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, με τον ως άνω λόγο αναιρέσεως δεν τίθεται νομικό ζήτημα, που θα τον καθιστούσε παραδεκτός προσβαλλόμενο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, αλλά αμφισβητείται, κατ' ουσίαν, η εκτίμηση από το δικάσαν δικαστήριο του περιεχομένου του δικογράφου της προσφυγής και η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.».

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται την ακυρότητα των υπ' αρ. .... και ..... προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω πλημμελούς αναγραφής των ειδών φορολογίας ελέγχου, χωρίς ωστόσο παράλληλη αναφορά και απόδειξη της βλάβης που τυχόν υπέστη, εν προκειμένω, από την τυπική πλημμέλεια των εν λόγω πράξεων, η οποία (βλάβη) θα πρέπει να είναι σαφής και συγκεκριμένη, να προκαλείται από αυτή καθ' εαυτή την παράλειψη, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, ε) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 και στ) της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

#### **Φορολογικό Έτος 2016**

##### **A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

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

<b>Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου</b>	<b>Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης</b>
<b>30.182,74</b>	<b>30.182,74</b>

##### **B. ΦΠΑ**

- Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
<b>26.172,40</b>	<b>26.172,40</b>

#### **Φορολογικό Έτος 2017**

##### **A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

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

<b>Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου</b>	<b>Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης</b>
<b>47.979,60</b>	<b>47.979,60</b>

##### **B. ΦΠΑ**

- Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

<b>Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου</b>	<b>Φ.Π.Α βάσει απόφασης</b>
-----------------------------	-----------------------------



<b>39.550,19</b>	<b>39.550,19</b>
------------------	------------------

**Γ. ΚΦΔ**

- Πρόστιμο άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 (Αρ. πράξης .....).

**Ποσό καταλογισμού: 1.423,50€**

**Φορολογικό Έτος 2022**

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1<sup>δ</sup> και 2<sup>γ</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022 (Αρ. πράξης .....).

**Ποσό καταλογισμού: 250,00€**

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.