



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15-05-2023

Αριθμός απόφασης: 973

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αρ. .... /14-12-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

β) της με αρ. .... /14-12-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

γ) της με αρ. .... /14-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας,

δ) της με αρ. .... /14-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας,

ε) της με αρ. .... /14-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας,

στ) της με αρ. .... /14-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και

ζ) της με αρ. .... /14-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Το με αριθμό πρωτ. εισερχομένου ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/02-05-2023 Υπόμνημα του προσφεύγοντα

**6.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

**8.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../16-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του με αριθμό πρωτ. εισερχομένου ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/02-05-2023 υπομνήματος του προσφεύγοντα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. .... /14-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δεν προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή.

Με την με αρ. .... /14-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 9.229,12€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 4.614,56€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 547,54€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 14.391,22€.

Με την με αρ. .... /14-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, μειώθηκε το

πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα κατά το ποσό των 1.166,22€ (από 1.895,64€ βάσει δήλωσης σε 729,42€ βάσει ελέγχου).

Με την με αρ. ....../14-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 2.275,73€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 1.137,87, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.413,60€

Με την με αρ. ....../14-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέπεσε στην παράβαση της ελλιπούς υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ 4<sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2016.

Με την με αρ. ....../14-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέπεσε στην παράβαση της ελλιπούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, έτους 2016.

Με την με αρ. ....../14-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέπεσε στην παράβαση της ελλιπούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, έτους 2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 14-12-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ελέγχου ΦΠΑ-Εφαρμογής διατάξεων Ν 2859/2000 και ελέγχου ΕΛΠ Ν 4308/2014 και ΚΦΔ Ν 4987/2022, της ΔΟΥ Βέροιας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../28-09-2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του Ν 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, επιλέχθηκε η αρχή της ανάλυσης ρευστότητας, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το κατατεθέν υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ

1094/04-04-2014. Ειδικότερα, δεν εκδόθηκε αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής, από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, κατόπιν της σχετικής εισήγησης του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου.

2) Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο της συζύγου του, των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος. Εκ παραδρομής δεν δηλώθηκαν για τη σύζυγό του «διαθέσιμα μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία, διότι εσφαλμένα θεώρησε ότι αφορούσε μόνο τα δικά του μετρητά διαθέσιμα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι νόμιμες και πρέπει να ακυρωθούν διότι:

α) οι ΑΛΠ που αντιστοιχούν σε δαπάνες καυσίμων, τις οποίες δεν αναγνώρισε ο έλεγχος για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, έχουν στην πίσω όψη τη σφραγίδα του πρατηρίου καυσίμων.

β) ως προς τη μη αναγνώριση του ποσού των 7.537,98€ λόγω μη καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ, το ποσό αυτό αφορά ρυθμισμένες ασφαλιστικές εισφορές που εξοφλούνται μέσω διακανονισμού

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα αναφορικά με τις με αριθμό ..... και ...../14-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10 έως 31-12-2017 και 01-01 έως 31-12-2016 αντίστοιχα και τις με αριθμό ..... και ...../14-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και 2017 αντίστοιχα

**Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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 το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ: «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,** στο άρθρο 65 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,** με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 ».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθι στώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, **της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.** Σχετικό με την αιτιολογία είναι το **βάρος της απόδειξης** για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας **ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των**

**συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.**

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) **σαφής**, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) **ειδική**, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) **επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

**Επειδή**, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, *με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, *Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862*).*

**Επειδή**, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ, 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερος στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης

αοριστία της έκθεσης ελέγχου (ΣτΕ 1542/2016), εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας (ΔΠΘεσ 3853/2016), καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 4987/2022 «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**, με την ΠΟΛ 1050/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014 και ισχύει, καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.

Ειδικότερα, στο άρθρο 5 της ανωτέρω ΠΟΛ ορίζεται ότι «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο υπάλληλος που έφερε την με αριθμό ...../28-09-2020 εντολή ελέγχου, με την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../05-09-2022 εισήγησή του, εισηγήθηκε

ότι η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας είναι η καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Ακολούθως, ο υποδιευθυντής της ΔΟΥ Βέροιας έθεσε την υπογραφή και τη σφραγίδα του επί του εγγράφου της εισήγησης με την λέξη «εγκρίνεται».

**Επειδή**, δεν εκδόθηκε η οριζόμενη από τις προαναφερθείσες διατάξεις, απόφαση και μάλιστα αιτιολογημένη, του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου.

**Επειδή**, υφίσταται πλημμέλεια επί της ελεγκτικής διαδικασίας, βάσει της οποίας προέκυψαν τα συμπεράσματα και πορίσματα του ελέγχου.

**Επειδή**, οι με αριθμό ....., ....., ..... και ...../14-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση των πράξεων και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ως τυπικά πλημμελείς, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης ελεγκτικής διαδικασίας.

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις με αριθμό ....., ....., ..... και ...../14-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2 του Κ.Φ.Δ** , 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...*

*2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο 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»*

**Επειδή**, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα



σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

**Επειδή**, για τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

### **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

- 1) την ακύρωση των υπ' αριθμ..... και ...../14-12-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01 έως 31-12-2017 και 01-01 έως 31-12-2016 αντίστοιχα και των υπ' αριθμ..... και ...../14-12-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Βέροιας, να ενεργήσει τα προβλεπόμενα, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και
- 2) την επικύρωση των με αριθμ....., ..... και ...../14-12-2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.