



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1346

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».
5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.
6. Την από **4/2/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., με ΑΦΜ ..., κατά της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 και της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και

5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Το με αριθ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ2020ΕΜΠ – 8/5/2020** (αριθ. πρωτ. ... - **30/4/2020** ΔΟΥ Κομοτηνής) συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

10. Το με αριθ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ2020ΕΜΠ – 2/6/2020** (αριθ. πρωτ. ... - **26/5/2020** ΔΟΥ Κομοτηνής) συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **4/2/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... - **4/2/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και των με αριθ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ2020ΕΜΠ – 8/5/2020** και **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ2020ΕΜΠ – 2/6/2020** συμπληρωματικών της υπομνημάτων, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση πρόστιμο **17.958,35€** λόγω **α)** μη εξειδίκευσης του είδους κατά τη διενέργεια απογραφής και μη σωστής τήρησης της κατάστασης απογραφής παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6δ του Ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν.4337/2015 ήτοι $1 \times 600 \times 2 = 1.200,00\text{€} \times 1/3 = 400,00\text{€}$ και **β)** μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας **70.233,38€** πλέον ΦΠΑ 23% κατά παράβαση του Ν.4093/2012 (που προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας βάσει έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών), παράβασης που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3στ του Ν.4337/2015, ήτοι ποσό ίσο με 25% του μέρους της αποκρυβείας αξίας **17.558,34€**.
- Με τη με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση πρόστιμο **15.037,59€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας **60.150,38€** πλέον ΦΠΑ 23% που προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας βάσει έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών, παράβασης που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3στ του Ν.4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με 25% του μέρους της αποκρυβείας αξίας ήτοι **15.037,59€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **31/12/2019** έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΑΣ (Π.Δ. 4093/12) (άρθρου 7 παρ. 3 – 6 Ν.4337/2015 και άρθρο 5 Ν.2523/1997) της ΔΟΥ Κομοτηνής σε εκτέλεση της με αριθ. ... – **22/5/2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της για μερικό

έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου, ότι:

1. Λόγω των σοβαρών πλημμελειών ήτοι λόγω μη έκδοσης στοιχείων και πλημμελούς τήρησης της κατάστασης απογραφής της χρήσης 2013 και του φορ. έτους 2014 - αλλά και του οικ. έτους 2013 – χρήσης 2012 βάσει έτερου ελέγχου - είναι αντικειμενικά ανέφικτος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ελεγχόμενης με βάση τα βιβλία και στοιχεία της.

2. Από την ανάλυση των συντελεστών μεικτού και καθαρού κέρδους, καθώς και την εμφάνιση ζημιών σε συνεχόμενες χρήσεις, διαφάνηκε ότι τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων δεν έχουν καμία αξιοπιστία. Συγκεκριμένα παρατηρήθηκε ότι η προσφεύγουσα παρουσιάζει συνολικές ζημίες από τη χρήση 2007 ύψους 188.313,55€ ενώ παράλληλα διατηρεί δύο καταστήματα με επώνυμα είδη στον πιο εμπορικό δρόμο της Κομοτηνής. Επίσης από τα δεδομένα των δηλώσεων της προκύπτουν αντίστοιχα για το 2012 οριακός συντελεστής καθαρού κέρδους: 0,14%, και για τα έτη 2013 και 2014 αρνητικοί συντελεστές καθαρού κέρδους: -0,35% και -12,05% αντίστοιχα ενώ ταυτόχρονα οι δείκτες μικτού κέρδους διαμορφώνονται ως εξής: 17,02% για το 2012, 16,41% για το 2013 και 14,15% για το 2014.

3. Από το άνοιγμα των λογαριασμών εντοπίστηκαν περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 2.290,00€ στη χρήση 2013 και 2.493,00€ στο φορ. έτος 2014.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω αλλά και κατόπιν εισήγησης του ελεγκτή της υπόθεσης, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Κομοτηνής έκρινε ότι ο μοναδικός τρόπος για να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα ήταν η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ως μίας γενικά παραδεκτής λογιστικής και ελεγκτικής αρχής βάσει των διατάξεων του άρθρου 67 Β του Ν.2238/1994 και του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τη χρήση 2013, καταστράτηγηση των αρχών του Κράτους Δικαίου. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 και 72 παρ. 11 Ν.4174/2013 κατά το μέρος που η βεβαίωση του φόρου με την έκδοση πράξης από τη ΔΟΥ διακόπτει την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο.
2. Η προσβαλλόμενη με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αόριστη συγκεκριμένα στο σημείο: ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ [...], αναγράφεται ολογράφως άλλο ποσό από αυτό που αναγράφεται αριθμητικώς και εντός παρενθέσεως, ήτοι: «Συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους οκτακόσιων ευρώ (17.958,35€)».
3. Πλημμελής εφαρμογή του νόμου και πλημμελής εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού. Δεν είχε υποχρέωση να διενεργήσει απογραφή. Επιπλέον, η λανθασμένη αποτίμηση εμπορευμάτων δεν οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος, αλλά οι διαφορές στην αξία των αποθεμάτων αποτελεί λογιστική διαφορά, η οποία δεν έχει επίπτωση στο κύρος των βιβλίων της. Αντιστροφή

του βάρους απόδειξης.

4. Λανθασμένη εφαρμογή του νόμου, λανθασμένη επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και μη τήρηση νόμιμης διαδικασίας.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς ο έλεγχος μόνο για κάποιες πλημμέλειες στα βιβλία και στοιχεία και χωρίς περαιτέρω εξέταση, θεώρησε «ανέφικτο» τον λογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων της και εφάρμοσε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.
6. Παραβίαση του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση, πλημμελής μελέτη του υπομνήματός της από τον έλεγχο.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, με το άρθρο 67B του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του

φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων. 3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με το **άρθρο 21 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται.

***** Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 4328/2015 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου.».

Επειδή, με το **άρθρο 23 του Ν.4174/2013**, 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....».

Επειδή, με το **άρθρο 28 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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, με το **άρθρο 27 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2015/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» διευκρινίστηκε ότι: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών

προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. 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.

.....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 την **A1008/20.1.2020** (ΦΕΚ Β' 88/27-01-2020) απόφαση με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίστηκε 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 εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. ...

... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

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.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, περαιτέρω, με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** 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, συναφώς, στις διατάξεις του **άρθρου 17 παρ.1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999)** ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης*».

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, μεταξύ των άλλων στην ενδικοφανή της προσφυγή επικαλείται, ότι:

«4) α. Πλημμελής εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου εκ μέρους της Δ.Ο.Υ.

... Στη σελίδα 15 της Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ καθώς και στη σελίδα 46 της Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. και στην έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος γίνεται χρήση του άρθρου 67B του ν.2238/1994 καθώς επίσης και του άρθρου 27 ν.4174/2013.

Η § 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 αναφέρει αυτολεξεί μεταφορά:

«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».

Πράγματι η Ελληνική Φορολογική Αρχή μέσω του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την **ΠΟΛ 1270/24.12.2013** ανακοίνωσε την μεθοδολογία εμμέσων τεχνικών ελέγχου με τις κάτωθι τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών ελέγχου:

1. Τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου.
2. Τεχνική της καθαρής θέσης, και
3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Αναγνώρισε δηλαδή εμμέσως (μη συμπεριλαμβάνοντας στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013 τη μεθοδολογία για την αρχή των αναλογιών, και την αρχή της σχέσης τιμής - πωλήσεως προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών), ότι οι άλλες δυο αναφερόμενες ανωτέρω μέθοδοι δεν είναι αντικειμενικές και εγκυμονούν μεγάλους κινδύνους να εξαχθούν αυθαίρετα και μη σωστά αποτελέσματα ειδικά σε επιχειρήσεις λιανικής πώλησης με αντίθεση τις εταιρείες χονδρικών πωλήσεων, όπου από τα τιμολόγια χονδρικής πώλησης αγαθών μπορούν να βρεθούν οι τιμές πώλησης. ...

... Κατόπιν των ανωτέρω: Τα Συμπεράσματα του Ελέγχου με την εφαρμογή του έμμεσου τρόπου των αναλογιών, για τους συντελεστές κόστους πωληθέντων - Μικτού Κέρδους και στη συνέχεια η χρησιμοποίησή τους για αναγωγή των Εσόδων της Επιχείρησης είναι εντελώς αυθαίρετος, υποκειμενικός (κατά τη στατιστική ορολογία) και μη σύννομος αφού δεν αναφέρεται στις μεθόδους της ΠΟΛ. 1270/24.12.2013. ».

Επειδή, όπως προκύπτει από την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση τόσο του άρθρου 67B παρ. 5 του Ν.2238/1994 αναφορικά με το οικ. έτος 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) όσο και του άρθρου 27 παρ. 2 του Ν.4174/2013 σχετικά με το φορολογικό έτος 2014 (φορ. περ. 1/1-31/12/2014), η εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχων, στις οποίες περιλαμβάνεται και αυτή της **αρχής των αναλογιών (mark up method)**, **προϋποθέτει την έκδοση κανονιστικής αποφάσεως του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.**, η οποία να καθορίζει το ειδικότερο περιεχόμενο, τον τρόπο εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για καθεμιά εξ αυτών.

Επειδή, ωστόσο, έως τη λήξη του υπό κρίση ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων στις **31/12/2019**, δεν είχε εκδοθεί καμιά τέτοια απόφαση σχετικά με τη μέθοδο της **αρχής των αναλογιών (mark up method)**, και, επομένως, δεν υφίστατο νόμιμο έρεισμα εφαρμογής της ως προς καμιά από τις χρήσεις 2013 και 2014.

Επειδή, σε μεταγενέστερο χρόνο του φορολογικού ελέγχου και συγκεκριμένα στις **20/01/2020** εκδόθηκε η με αριθ. **A1008/20-01-2020** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία δημοσιεύθηκε στο **ΦΕΚ Β' 88/27-01-2020**. Ρητώς, εξ άλλου, στο άρθρο 3 της ως άνω απόφασης αναφέρεται ότι στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου, που ορίζονται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη, τα οποία αρχίζουν από 01/01/2014 και μετά.

Επειδή, όσον αφορά στη χρήση 2013 δεν εκδόθηκε ποτέ η αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67B του Ν.2238/1994 κανονιστική απόφαση σχετικά με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (mark up method), ενώ για το φορολογικό έτος 2014 η προβλεπόμενη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν.4172/2013 κανονιστική απόφαση εκδόθηκε μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου.

Ειδικότερα, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, απουσίαζε πλήρως η υποχρεωτική για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία να ορίζει τον τρόπο, τη διαδικασία και κάθε άλλο αναγκαίο στοιχείο ως προς αυτή, ούτε, βεβαίως, η ως άνω έλλειψη καλύπτεται από τη μετέπειτα εκδοθείσα με αριθ. **A1008/20.01.2020** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η εφαρμογή της οποίας θα έπρεπε να αποτελεί ρητώς περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2014.

Σε κάθε περίπτωση, η επιγενομένως εκδοθείσα με αριθ. **A1008/20-01-2020** απόφαση του Διοικητή

της Α.Α.Δ.Ε. με τις ρητά κατονομαζόμενες σε αυτή έμμεσες τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών και σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών), επ' ουδενί δεν καταλαμβάνει τη χρήση 2013.

Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες (ειδικά η με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013, κατά το σκέλος που επιβάλλεται πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, και η με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014) και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα.

Η δε εξέταση των λοιπών (δεύτερου, τρίτου και έκτου) προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας για τη με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013, κατά το σκέλος που επιβάλλεται πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, και τη με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014, παρέλκει.

Επειδή, με το **άρθρο 36 του Ν.4174/2013** 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: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το **άρθρο 49 παρ. 5 του Ν.4223/2013** (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και διευκρινίστηκε με το **άρθρο 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017**: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] **ακυρώνεται, μερικά ή ολικά**, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Ως προς τη με αριθ. 366 - 31/12/2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής και συγκεκριμένα ως προς το σκέλος α' (μη εξειδίκευση του είδους κατά τη διενέργεια απογραφής)

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 (δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι σε κάθε περίπτωση δεν έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων πριν την 31/12/2019 ήτοι το πέρας της παραγραφής του δικαιώματος του δημόσιου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων στην υπό κρίση διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2013, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66), κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή είναι ο χρόνος έκδοσης της οριστικής πράξης φόρου ή προστίμου και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής. Εν προκειμένω, κατά τον χρόνο έκδοσης στις **31/12/2019** της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο ΚΦΑΣ βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, δεν είχε παραγραφεί.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το **άρθρο 4 των παρ. 10.2, 16 και 20 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012** ορίζεται ότι: «...**10.2.** Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.
....**16.** Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων. β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. ... **20.** Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α΄ και Β΄ ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της

περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, με το άρθρο **31 παρ. 1γ του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής».

Επειδή, με το άρθρο **62 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν.4174/2013** 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, με το άρθρο **28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο **171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αόριστη και συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης της παράβασης. Ακόμη, ισχυρίζεται ότι δεν είχε υποχρέωση να διενεργήσει απογραφή και ότι σε κάθε περίπτωση η λανθασμένη αποτίμηση εμπορευμάτων δεν έχει επίπτωση στο κύρος των βιβλίων της. Επιπρόσθετα, επικαλείται παραβίαση του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση και πλημμελής μελέτη του υπομνήματος της από τον έλεγχο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η μη εξειδίκευση του είδους κατά τη διενέργεια απογραφής κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ.10.2 στοιχείο α' του ΚΦΑΣ και η μη σωστή τήρηση της κατάστασης απογραφής αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στην από **31/12/2019** σχετική έλεγχο ΚΦΑΣ της ΔΟΥ Κομοτηνής και συγκεκριμένα στις σελίδες 15 - 44. Συνοπτικά, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου αναφέρονται τα εξής:

- Η προσφεύγουσα επειδή κατά τη χρήση 2013 διενέργησε απογράφη.
- Από τον έλεγχο των επιμέρους διακριτών απογραφών, Κεντρικού, Υποκαταστήματος και Αποθήκης προέκυψε ότι κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ.10.2 στοιχείο α του ΚΦΑΣ η προσφεύγουσα δεν προχώρησε σε εξειδίκευση του είδους των εμπορευμάτων, παρέλειψε εγγραφές στις καταστάσεις απογραφών και ακόμη σε πολλές περιπτώσεις εξέλειπε στην περιγραφή του είδους ο προσδιορισμός του ίδιου του είδους.

Επειδή, με το άρθρο **65 του Ν.4174/2013** 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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η επιμέρους αιτίαση της προσφεύγουσας για την αναντιστοιχία των αναγραφόμενων αριθμητικών και ολογράφως ποσών προστίμου (ήτοι 17.958,35€ και οκτακόσιων ευρώ αντίστοιχα) προβάλλεται παρελκυστικώς καθώς είναι πρόδηλο ότι πρόκειται για εκ παραδρομής αναγραφής εφόσον από την αναλυτική περιγραφή αλλά και τη ρητή αναγραφή του ποσού 17.958,35€ του προστίμου τόσο στην οικεία έκθεση όσο και στο σώμα της πράξης δεν καταλείπεται κανένα περιθώριο αμφιβολίας ή σύγχυσης.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η λανθασμένη αποτίμηση εμπορευμάτων δεν οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος, αλλά οι διαφορές στην αξία των αποθεμάτων αποτελεί λογιστική διαφορά, η οποία δεν έχει επίπτωση στο κύρος των βιβλίων της, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς αφορά στη φορολογία του εισοδήματος και την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2238/1994 και όχι την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ Ν.4093/2012.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το **άρθρο 62 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. ...».

Επειδή, στο **άρθρο 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 1 και 62 παρ. 4 του Ν.4174/2013, την **10/12/2019** επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης, το με αριθ. **37/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου εισοδήματος, ΚΦΑΣ και ΦΠΑ και μεταξύ άλλων οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015. Στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ... – **30/12/2019** υπόμνημά της, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 45 – 47 της οικείας έκθεσης ελέγχου, και έγινε εν μέρει αποδεκτό.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση, και πλημμελούς μελέτης του υπομνήματός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **4/2/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της ..., με Α.Φ.Μ. ..., και συγκεκριμένα

1. την **ακύρωση** της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, βάσει των άρθρων 63 παρ 6 και 36 παρ 2γ του Ν.4174/2013 για λόγους τυπικής πλημμέλειας προκειμένου ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Κομοτηνής να ενεργήσει αναλόγως.
2. την **τροποποίησης** της με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής ως εξής:
 - **ακύρωση του σκέλους β΄** ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής κατά παράβαση του Ν.4093/2012 (που προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας βάσει έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών) για λόγους τυπικής πλημμέλειας προκειμένου ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Κομοτηνής να ενεργήσει αναλόγως.
 - **επικύρωση του σκέλους α΄** ως προς την παράβαση της μη εξειδίκευσης του είδους κατά τη διενέργεια απογραφής κατά παράβαση των άρθρου 4 παρ.10.2 στοιχείο α΄ του ΚΦΑΣ και μη σωστή τήρηση της κατάστασης απογραφής.

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

- Η με αριθ. ... - **31/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015	17.958,35€	400,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.