



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 01-09-2023

Αριθμός απόφασης: 598

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 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 από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά **α)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, **β)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, **γ)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου

01/01/2019-31/12/2019 και **δ)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο κρέατος), κύριος φόρος ύψους 8.213,23€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.106,62€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.937,01€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.256,86€**.

- Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 66.438,24€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 33.219,12€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **99.657,36€**.

- Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 675,68€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος για καταβολή ύψους 2.951,42€.

- Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 4.013,78€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος για καταβολή ύψους 18.684,56€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων: **α)** Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φορ. ετών 2019 και 2020 και **β)** Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2020

της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας δυνάμει των διατάξεων της Α. 1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. επί του πορίσματος προγενέστερου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα:

Την, κατόπιν έκδοσης της με αρ. εντολής του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013 και του Ν.4308/2014, συνεργείο ελέγχου μετέβη στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας, κρεοπωλείο επί της οδού, όπου διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε δύο (2) περιπτώσεις πελατών αξίας 10,00€ και 9,00€ αντιστοίχως, οι οποίοι κατέβαλαν σε μετρητά το αντίτιμο για την αγορά κρεάτων, παρέλαβαν τα είδη και εξήλθαν από το κατάστημα χωρίς η προσφεύγουσα να εκδώσει το προβλεπόμενο στοιχείο εσόδου. Για την εν λόγω παράβαση συντάχθηκε και επιδόθηκε το με αριθ. ΣΔΕ- Κλήση σε ακρόαση, ο με αριθ. προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και η με αριθ. πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων εσόδων – εξόδων και των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήχθησαν από τους εν χρήσει φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) κεντρικού και υποκαταστήματος. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και στις προσήλθε στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία. Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στην ΔΟΥ Πολυγύρου με το με αριθ. έγγραφο και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Κατόπιν αξιοποίησης πληροφοριών και στοιχείων που λήφθηκαν από την Εθνική Τράπεζα (κινήσεων που πραγματοποιήθηκαν στα τερματικά μηχανήματα POS καθώς και της κίνησης του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας), διαπιστώθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις πώλησης κρεάτων, όπου η πληρωμή έγινε με τη χρήση πιστωτικής/χρεωστικής κάρτας, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο. Ειδικότερα, δεν εξέδωσε αθροιστικά από το κεντρικό κατάστημα και από το υποκατάστημα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Π ή τιμολόγια πώλησης) από τις εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλο στέλεχος για πώληση κρεάτων σε έντεκα χιλιάδες εκατόν τριάντα επτά (11.137) περιπτώσεις συνολικής αξίας 237.174,59€ και συγκεκριμένα: καθαρής αξίας 27.900,73€ πλέον ΦΠΑ 3.627,10€ κατά το φορ. έτος 2019, καθαρής αξίας 169.405,08€ πλέον ΦΠΑ 22.022,66€ κατά το φορ. έτος 2020 και καθαρής αξίας 12.583,20€ πλέον ΦΠΑ 1.635,82€ κατά το φορ. έτος 2021. Προς τούτο η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέβη στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), καθώς και αντίστοιχες πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. Εν συνεχεία εξεδόθη και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αρ.

..... πράξη επιβολής προστίμου ποσού 13.642,79€ και η ανωτέρω έκθεση της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης από την αρμόδια ΔΟΥ Πολυγύρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Δεν έχει εκδοθεί η προαπαιτούμενη για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του αρ. 27 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Υπέρβαση εξουσίας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, λόγω έλλειψης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σύμφωνα με το αρ. 5 της ΠΟΛ.1050/2014. Παραβίαση του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 καθώς στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρίς αντίστοιχη εντολή για την επέκταση του ελέγχου σε άλλα φορολογικά αντικείμενα.
- Πλημμελής ο έλεγχος από τη φορολογική αρχή, λόγω μη τήρησης των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του ΚΦΔ.
- Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζεται ότι: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: «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 δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.{...}».

Επειδή, με την Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 , προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρουσθείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 .

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.{...}

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.{...}.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του Ν. 4174/2013 και 28 του Ν. 4172/2013 .{...}».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) 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. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, στο άρθρο 27 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, από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου που συντάχθηκε δυνάμει των διατάξεων της Α. 1413/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτουν τα εξής (σελ. 32 της έκθεσης):

- Για το φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθότι δεν συμπεριέλαβε στα έσοδά της φορολογητέα ύλη ύψους 27.900,73€, όπως αυτή προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΕ Θεσσαλονίκης, κατά παράβαση των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ.
- Για το φορολογικό έτος 2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθότι δεν συμπεριέλαβε στα έσοδά της φορολογητέα ύλη ύψους 169.405,08€,

όπως αυτή προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΕ Θεσσαλονίκης, κατά παράβαση των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου που συντάχθηκε δυνάμει των διατάξεων της Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτουν τα εξής (σελ. 33 της έκθεσης):

- Για το φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς την περιοδική δήλωση δ'τριμήνου του έτους 2019, καθότι δεν συμπεριέλαβε στα έσοδά της αξία ύψους 27.900,73€, με τον αναλογούν Φ.Π.Α. 3.627,10€, όπως αυτή προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΕ Θεσσαλονίκης.
- Για το φορολογικό έτος 2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις α', β', γ' και δ' τριμήνου του έτους 2020, καθότι δεν συμπεριέλαβε στα έσοδά τους αξία ύψους 169.405,08€, με τον αναλογούν Φ.Π.Α. 22.022,66€, όπως αυτή προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΕ Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαφορές εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 προέκυψαν σε βάρος της προσφεύγουσας κατόπιν ελεγκτικών διαπιστώσεων με βάση την Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και όχι με έμμεσες τεχνικές ελέγχου βάσει των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου από τη φορολογική αρχή, προβάλλεται **αλυσιτελώς και απορρίπτεται.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 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.

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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο

φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. {...}».

Επειδή, στο άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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 έχει 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.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού. {...}.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ ξεκίνησε ένας φορολογικός έλεγχος με βάση συγκεκριμένη εντολή ελέγχου, κατά τη διάρκεια αυτού η φορολογική αρχή επεκτάθηκε και σε έτερα αντικείμενα από αυτά που αναγράφονταν στην ανωτέρω εντολή και εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χωρίς την τήρηση των προδιαγραφών της παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του ΚΦΔ και χωρίς να προσδιορίζεται η ελεγκτική αρμοδιότητα των οργάνων και η αιτία επέκτασης του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος, με αποτέλεσμα ο διενεργηθείς έλεγχος να καθίσταται πλημμελής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, που εκδόθηκε δυνάμει των διατάξεων της Α. 1413/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., φέρει στο σώμα της την επισήμειωση

«έλεγχος σύμφωνα με την Α. 1413/2019» καθώς και όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του ΚΦΔ.

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 64 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, 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, ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και του Φ.Π.Α. για τα φορ. έτη 2019 και 2020 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στις από..... εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ΔΟΥ Πολυγύρου, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που καταγράφονται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), καθώς και τις αντίστοιχες πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α της εν λόγω φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α παρ. 1 Ν.4174/2013 φορ. περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πολυγύρου, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε έντεκα χιλιάδες εκατόν τριάντα επτά (11.137) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 237.174,59€ και συγκεκριμένα:

-καθαράς αξίας 27.900,73€ πλέον ΦΠΑ 3.627,10€ κατά το φορ. έτος 2019

-καθαράς αξίας 169.405,08€ πλέον ΦΠΑ 22.022,66€ κατά το φορ. έτος 2020

-καθαράς αξίας 12.583,20€ πλέον ΦΠΑ 1.635,82€ κατά το φορ. έτος 2021

για την οποία εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμό απορριπτική απόφαση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

A) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	8.213,23
Πρόστιμο άρ. 58 του ΚΦΔ	4.106,62
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.937,01
Σύνολο για καταβολή	14.256,86€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

B) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	66.438,24
Πρόστιμο άρ. 58 του ΚΦΔ	33.219,12
Σύνολο για καταβολή	99.657,36€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Γ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Φόρος για καταβολή	2.951,42€
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	675,68€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Δ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό
Φόρος για καταβολή	18.684,56€
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	4.013,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.