



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **813**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατοίκου, οδός αριθμός, με έδρα της ατομικής επιχείρησής της στη, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/23	30.10.2023	06.11.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	14.403,01 €
2	.../23	30.10.2023	06.11.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018	22.443,12 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/23	30.10.2023	06.11.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	9.388,10 €
4	/23	30.10.2023	06.11.2023	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	2.847,72 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
5	.../23	30.10.2023	06.11.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	2.500,00 €
6	.../23	30.10.2023	06.11.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2018 - 31/12/2018	2.500,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 30.10.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιωάννας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 8.957,24 €, πλέον 4.478,62 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017 και 967,15 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (ΕισφΑλληλ) άρθρου 43Α ν. 4172/2013, ήτοι συνολικό ποσό 14.403,01 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

- 2) Με την υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 13.329,52 €, πλέον 7.214,09 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018 και 1.899,51 € ΕισφΑλληλ άρθρου 43Α ν. 4172/2013, ήτοι συνολικό ποσό 22.443,12 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 30.10.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής της της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **48.263,62 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./21.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 867,71 € και ειδικότερα:
 - δαπάνης καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για την οποία δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, ύψους **602,41 €** και
 - δαπάνης μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) ύψους **265,30 €**,

επομένως συνολικά 49.131,33 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου

01.01.2017-31.12.2017	-14.652,29 €	34.479,04 €
-----------------------	--------------	-------------

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **34.479,04 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	0,24 €	34.479,28 €

και:

β) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής της της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **33.999,08 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./21.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης),
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 8.595,25 € και ειδικότερα:
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **3.263,98 €**,
 - δαπάνης μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) ύψους **135,13 €** και
 - μη εκπιπτόμενων αποσβέσεων παγίων συνολικού ύψους **5.196,14 €**,

επομένως συνολικά 42.594,33 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	5.052,46 €	47.646,79 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **42.594,33 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου

01.01.2018-31.12.2018	5.052,47 €	47.646,80 €
-----------------------	------------	-------------

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 6.258,73 €, πλέον 3.129,37 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 9.388,10 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 15,55 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./...../30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.898,48 €, πλέον 949,24 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 2.847,72 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.536,95 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 30.10.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

- α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **48.263,62 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./21.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) και
- β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **33.999,08 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./21.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης), ενώ

παράλληλα μειώθηκε το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών κατά 15,55 € λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της εν λόγω φορολογικής περιόδου του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της αμέσως προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 συνολικού ύψους 15,55 €,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	71.177,53 €	119.441,15 €
01.01.2018-31.12.2018	103.753,65 €	137.752,73 €

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ. / / 30.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη συμμόρφωσής της με τις κατά το άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της και ειδικότερα λόγω του ότι δε διαφύλαξε και δεν προσκόμισε φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί σύμφωνα με το άρθρο 13 ΚΦΔ, συγκεκριμένα δε δεν προσκόμισε τα απαραίτητα αρχεία για το φορολογικό έτος 2017 για την υπ' αριθμ. μητρώου φορολογική ταμειακή μηχανή (ΦΤΜ) τύπου με ημερομηνία έναρξης 25.4.2001, που εμφανιζόταν ενεργή στο υποσύστημα taxis, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. / / 30.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη συμμόρφωσής της με τις κατά το άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της και ειδικότερα λόγω του ότι δε διαφύλαξε και δεν προσκόμισε φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί σύμφωνα με το άρθρο 13 ΚΦΔ, συγκεκριμένα δε δεν προσκόμισε τα απαραίτητα αρχεία για το φορολογικό έτος 2018 για την υπ' αριθμ. μητρώου ΦΤΜ τύπου με ημερομηνία έναρξης 25.4.2001, που εμφανιζόταν ενεργή στο υποσύστημα taxis, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Σ' ό,τι αφορά στις ως άνω υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: Παρά το νόμο εφαρμογή σε

βάρος της έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη αυτής «της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών».

- 2) Σ' ό,τι αφορά στις ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και όλως επικουρικά: Εμφανής επιμέρους αστοχία της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου.
- 3) Σ' ό,τι αφορά στις ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30.10.2023 και .../.../30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] 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 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «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 [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] 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 [...]. 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. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] 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 το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) [...]. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες [...]. 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 [...]. 5. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. 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 τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./ 30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («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 [...] για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./...../30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΠ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «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 [...] πρόσωπο [...] 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. [...]. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας, προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας, β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. 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 [...] προσώπων [...] 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 [...]. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. [...]. Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να

χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων), ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών, όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα. β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται το κατωτέρω ενδεικτικό παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η τιμή πώλησης στο συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο οποίος έχει προηγουμένως προσδιοριστεί από τον έλεγχο με βάση τη σχέση που υφίσταται ανάμεσα στην ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας και την απαιτούμενη συγκεκριμένη πρώτη ύλη ή συγκεκριμένη μεταβλητή δαπάνη.

Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος. Ο έλεγχος, αντλώντας πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες και τα δεδομένα της επιχείρησης, διαπιστώνει με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής ότι η σχέση πρώτης ύλης παραγόμενου προϊόντος είναι:

1 μονάδα α' ύλης προς 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

και η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος είναι:

τιμή πώλησης 10 ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

Από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους της χρήσης, προκύπτει:

αγορά α' ύλης 500 μονάδες

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ειδικότερους παράγοντες που τυχόν υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία (π.χ. φύρα 5%), προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος:

παραγόμενο προϊόν = $[500 - (500) \times 5\%] \times 50 = 23.750$ μονάδες

Έχοντας προσδιορίσει ο έλεγχος την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος, προσδιορίζει τα έσοδα από τη διάθεση του προϊόντος ως εξής:

Έσοδα ελέγχου = 23.750 μονάδες προϊόντος $\times 10$ ευρώ = 237.500 ευρώ

Σε περίπτωση ύπαρξης αποθεμάτων του προϊόντος αρχής και τέλους της φορολογικής περιόδου ή διαπίστωσης από τον έλεγχο προωθητικών ενεργειών λαμβάνονται υπόψη.

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.), καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού [...] προσώπου [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./ 30.10.2023

και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «**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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «**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 τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «**Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].**»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ότι στην περίπτωση της εφαρμόστηκε παρά το νόμο σε βάρος της έμμεση τεχνική ελέγχου και συγκεκριμένα αυτή «της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», ειδικότερα δε ότι:

α) Οι προϋποθέσεις/όροι προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που παρατίθενται στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 («όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας») τυγχάνουν αφηρημένοι, γενικοί και αόριστοι, κατά σαφή παραβίαση των αρχών της καλής νομοθέτησης και της ασφάλειας του δικαίου, η δε υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ στην πραγματικότητα δεν είναι ερμηνευτική, αλλά συνιστά μια παντελώς ανεπίτρεπτη προσπάθεια τροποποίησης/συμπλήρωσης του νόμου, δεδομένου ότι η απόδοση στις λέξεις «μη σύνταξη των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον ΚΦΔ» νοήματος τέτοιου που να εμπεριέχει/περιλαμβάνει τις περιπτώσεις της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, της λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, της έκδοσης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης φορολογικών στοιχείων δε συνιστά παρά την (ρητά απαγορευμένη) πλέον ακραία διασταλτική ερμηνεία τους (ενώ αντίθετα πρέπει να ερμηνεύονται στενά και γραμματικά (πρβλ.

ΣΤΕ 1074/1961, 211/1963, 1675/1968, 4135/1977, 2765/1979, 2895/1981, 192/1983, 1790/1985, 3305/1987, 3968/1988, 3113/1989, 2312/1992, C-126/1978, C-348/1987, C-185/1989)) και την πλέον κατάφορη παραβίαση της αρχής της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 1738/2017).

β) Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται και από τη σύγκριση του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 2238/1994) και του άρθρου 30 παρ. 4 ΚΒΣ, οι οποίες αφορούσαν τον συγγενή θεσμό του «εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων». Ειδικότερα, η απλή σύγκριση των ανωτέρω διατάξεων καταδεικνύει ότι:

(i) το άρθρο 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 είναι πράγματι ακραία αφηρημένο, γενικό και αόριστο, κατά σαφή παραβίαση των αρχών της καλής νομοθέτησης και της ασφάλειας του δικαίου, σε πλήρη αντίθεση προς τα άρθρα 32 παρ. 1 ν. 2238/1994 και 30 παρ. 4 ΚΒΣ, τα οποία ήταν αρκούντως ειδικά και επαρκώς ορισμένα, αποτυπώνοντας αναλυτικά και εξειδικευμένα τις κρίσιμες παραβάσεις, η τέλεση των οποίων οδηγούσε στον «εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων» των ελεγχόμενων προσώπων και οντοτήτων,

(ii) η υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιος είναι ψευδοερμηνευτική, επιχειρούσα στην πραγματικότητα να τροποποιήσει/συμπληρώσει τον νόμο (το άρθρο 28 παρ. 1 ν. 4172/2013) και

(iii) ο ρητός ορισμός της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 δεν επιτρέπεται να ερμηνευτεί διασταλτικά, ώστε να περιλαμβάνει και την περίπτωση της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου -και δη λιανικής πώλησης- μικρής αξίας.

γ) Ακόμη κι αν το άρθρο 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 ήθελε κριθεί ορισμένο, ειδικό και νομίμως ερμηνευθέν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο, και πάλι η μοναδική παράβαση της μη έκδοσης μιας απόδειξης λιανικής πώλησης, στη διάρκεια ενός ολόκληρου φορολογικού έτους και μάλιστα μικρής αξίας, σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να νομιμοποιήσει την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές/μεθόδους ελέγχου, δεδομένου ότι στην πολύ βαρύτερη παράβαση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 ν. 4172/2013 η υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιος αναφέρει ότι η διάταξη αυτή 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, και ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στη σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, συνεπώς ακόμη και η (βαρύτερη όλων) παράβαση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων επιφέρει την εφαρμογή μιας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, μόνον αν καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή μη αξιόπιστο το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, η δε προσφυγή σ' αυτήν πρέπει να αιτιολογείται, με επαρκή τεκμηρίωση της αναγκαιότητάς της.

Τα αυτά ισχύουν (και σαφώς πολύ περισσότερο), όταν η αποδιδόμενη παράβαση εξαντλείται στη μη έκδοση μιας μόνον απόδειξης λιανικής πώλησης, στη διάρκεια ενός ολόκληρου φορολογικού έτους και μάλιστα μικρής αξίας. Η προσφυγή στην περίπτωση αυτή στις έμμεσες τεχνικές/μεθόδους ελέγχου παραβιάζει κατάφωρα τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, η οποία διαπερνά το σύνολο της έννομης τάξης (ΟΛΕΣ 477/2019 (σκέψη 16)). Πράγματι, η παράβαση της μη έκδοσης μιας μόνον απόδειξης λιανικής πώλησης μικρής αξίας, στη διάρκεια

ενός ολόκληρου φορολογικού έτους, ουδόλως καθιστά αδύνατη τη διενέργεια της (οιασδήποτε) ελεγκτικής επαλήθευσης και ούτε κατά διάνοια καθιστά μη αξιόπιστο το τηρούμενο λογιστικό σύστημα και επομένως η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές/μεθόδους ελέγχου καθίσταται παντελώς παράνομη και αυθαίρετη. Στο αυτό συμπέρασμα κατέληγε άλλωστε πάντοτε και η νομολογία αναφορικά με την προσφυγή στο συγγενή θεσμό του «εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων» (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 1465/2018), ενώ ο κανόνας αυτός εφαρμοζόταν ακόμη κι επί συνδρομής των πλέον σοβαρών παραβάσεων, όπως της λήψης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές ή της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων (βλ. ενδεικτικά ΔΕφΑθηνών 2987/2022 και 3889/2018).

δ) Άλλωστε και η ίδια η υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιος απαιτεί τη μη έκδοση περισσότερων του ενός φορολογικών στοιχείων και επ' ουδενί αρκείται στη μη έκδοση μιας μόνον απόδειξης και μάλιστα λιανικής πώλησης μικρής αξίας.

ε) Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος, αφού διαπίστωσε (σελ. 6-17 της έκθεσης ελέγχου) ότι διενεργήθηκαν ευχερώς όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε:

(i) αφενός προσέφυγε στην εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου στη βάση μιας μόνον, ήσσονος σημασίας, παράβασης ανά φορολογικό έτος (μη έκδοση μιας απόδειξης λιανικής πώλησης, μικρής αξίας και δη 21,77 €, κατά το φορολογικό έτος 2017 και μη έκδοση μιας απόδειξης λιανικής πώλησης, μικρής αξίας και δη 50,00 €, κατά το φορολογικό έτος 2018), η οποία ουδαμώς εμποδίζει (ή εμπόδισε στην πράξη) τη διενέργεια της οιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης -ήτοι παραβίασε πλήρως τους αυστηρούς όρους και προϋποθέσεις που επιβάλλονται από τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και από τον αληθή σκοπό του νομοθέτη, όπως αυτός αποτυπώθηκε στην Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4172/2013, η οποία κατέγραψε μόνο τις κρίσιμες, κατά το νομοθέτη, παραβάσεις («Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του σχεδίου νόμου προβλέπεται τρόπος προσδιορισμού, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, κ.λπ. με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα βιβλία και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα για έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις»)-

(ii) αφετέρου, επιχειρώντας να αιτιολογήσει την προσφυγή στην έμμεση τεχνική έλεγχου «της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», παρέθεσε το συμπέρασμα από την, ήδη προηγουμένως παρατύπως (ήτοι πριν καν εγκριθεί από τον Προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ.) εφαρμογή της («Τα δηλωθέντα φορολογητέα έσοδα που υπάγονται σε 13% ΦΠΑ βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τα αντίστοιχα έσοδα που προκύπτουν από την πώληση άρτου/αρτοσκευασμάτων, τα οποία παράγονται από το μετασχηματισμό της αγορασθείσας εισροής (αλεύρι) σε εκροή (άρτος)»), προκειμένου να αιτιολογήσει την αναγκαιότητα της εφαρμογής της. Ήτοι αντέστρεψε πλήρως την αλληλουχία ενεργειών και διαπιστώσεων που απαιτεί ο νόμος, δηλαδή την προηγούμενη διαπίστωση σοβαρών παραβάσεων που να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένης προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές/μεθόδους ελέγχου και κατόπιν -και μόνο κατόπιν- την τεκμηρίωση της επιλογής μιας εξ αυτών ως καταλληλότερης, προσφεύγοντας απευθείας (στη βάση μιας μόνον, ήσσονος σημασίας, παράβασης ανά φορολογικό έτος) στις έμμεσες τεχνικές/μεθόδους ελέγχου και ταυτολογώντας

ως προς την επιλογή της καταλληλότερης εξ αυτών, δια της παράθεσης του συμπεράσματος από την παράτυπη και παράνομη πρωθύστερη εφαρμογή της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η περίπτωση (επιτρεπτής κατά νόμον χρησιμοποίησης μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, που τυποποιείται με τη διατύπωση της μη σύνταξης των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών παραστατικών σύμφωνα με τον ΚΦΔ, προφανώς και περιλαμβάνει και την περίπτωση της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τη νομοθεσία φορολογικού παραστατικού (επιχείρημα «από το έλασσον στο μείζον»: η μη σύνταξη ενός φορολογικού παραστατικού σύμφωνα με τους ορισμούς του ΚΦΔ (ανακριβής έκδοση φορολογικού παραστατικού) είναι σαφώς κάτι «λιγότερο» (ελαφρύτερο) σε σχέση με την παντελή μη έκδοση του παραστατικού). Επομένως, δεν αναφέρεται μόνο σε «παρατυπίες» (ανακρίβειες) ως προς την έκδοση εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, αλλά προφανώς και σε «παραβάσεις» που συναρτώνται με φορολογικά παραστατικά (μη έκδοση φορολογικών παραστατικών, έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών παραστατικών, λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών, νόθευση φορολογικών παραστατικών), κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα παρ. 4 της υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ (η οποία ως εκ τούτου δεν τροποποιεί/συμπληρώνει το νόμο («ψευδοερμηνευτική»), όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει η προσφεύγουσα, αλλά απλώς αποσαφηνίζει το αληθές νόημά του).

β) Οι παραβάσεις αυτές αποτελούν «ουσιαστικής» φύσης παραβάσεις, με την έννοια ότι συναρτώνται άμεσα με (ως μέθοδοι απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή εμφάνισης ψευδώς περιορισμένης φορολογητέας ύλης ως αληθινής) και καταδεικνύουν ευθέως φοροδιαφυγή, δηλαδή μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, κατά περίπτωση, του προβλεπόμενου από το νόμο ως οφειλόμενου φορολογικού βάρους. Επομένως, αποτελούν πράξεις ή παραλείψεις, κατά περίπτωση, ιδιαίτερης απαξίας από την πλευρά του νομοθέτη, ανεξαρτήτως της οικονομικής ζημίας που συνεπάγονται για το δημόσιο ταμείο ανά περίπτωση, δεδομένου ότι ενέχουν το στοιχείο της απάτης, γεγονός που από μόνο του υποδηλώνει παραβατική συμπεριφορά ιδιαίτερης απαξίας.

Περαιτέρω σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δε διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τη φορολογική μνήμη και τα αρχεία που τυχόν δημιουργήθηκαν για τις υπό κρίση ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 από την υπ' αριθμ. μητρώου ΦΤΜ τύπου με ημερομηνία έναρξης 25.4.2001, που εμφανιζόταν ενεργή στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα ο τρόπος ορθής έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης για τα εν λόγω έτη. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, αναφορικά με τις οποίες η προσφεύγουσα προβάλλει μόνο παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (ήτοι έναν λόγο που άπτεται του ύψους του επιβληθέντος/-ων προστίμου/-ων), όχι δε και κάποιον άλλο λόγο που να αναφέρεται

στην αιτία επιβολής του, δηλαδή στη διαπιστωθείσα παράβαση καθ' αυτή και ειδικότερα στην ουσία/χαρακτηριστικά της και τις ιδιαίτερες λεπτομέρειές της στην υπό κρίση περίπτωση.

γ) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Υπό αυτό το πρίσμα, η εφαρμογή-χρήση μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου αναμένεται να καταλήγει σε προσδιορισμό φορολογητέας ύλης ίδιου ύψους με την προσδιοριζόμενη βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (στοιχείων) της επιχείρησης («λογιστικώς προσδιοριζόμενη»), αν αυτά τηρούνται με ακρίβεια, ήτοι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και μόνο μικρές αποκλίσεις θα δικαιολογούνται. Αντίθετα, αποκλίσεις σημαντικού ύψους (όπως εν προκειμένω ύψους 48.263,62 € για το φορολογικό έτος 2017 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 (στο ΦΠΑ) και 33.999,08 € για το φορολογικό έτος 2018 (στη φορολογία εισοδήματος) / τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 (στο ΦΠΑ)) δεν είναι εύλογες, με την έννοια ότι δε δικαιολογούνται αντικειμενικά, δεδομένου ότι αντίκεινται ευθέως στα πορίσματα μιας επιστημονικής μεθόδου και κατά τούτο σε πορίσματα αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Κρίσιμο επομένως στοιχείο για την εφαρμογή ή μη μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου στην περίπτωση της διαπίστωσης μη έκδοσης ενός ή περισσότερων φορολογικών παραστατικών (όπως εν προκειμένω) δεν είναι η μικρή ή μεγάλη αξία του/τους, αλλά η διαπίστωση ή μη αποκλίσεων σημαντικού ύψους κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεση τεχνική ελέγχου»), και υπό αυτό το πρίσμα η μη έκδοση ενός φορολογικού παραστατικού μικρής αξίας δεν αποτελεί λόγο που αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου, ως καταδεικνύουσα δήθεν απόκλιση χαμηλού ύψους σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της επιχείρησης (όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει η προσφεύγουσα με τους ως άνω ισχυρισμούς της), αλλά απεναντίας λόγο που επιβάλλει (με την έννοια ότι σε κάθε περίπτωση δικαιολογεί) την εφαρμογή τους, ως σοβαρή ένδειξη βασίμως πιθανολογούμενης σημαντικής απόκλισης σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της, η οποία, αν επιβεβαιωθεί (όπως εν προκειμένω), δικαιολογεί τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου (με την έννοια ότι συνιστά νόμιμη περίπτωση, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, χρησιμοποίησης μιας εκ των ως άνω προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 τεχνικών/μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ.

...../30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «1. [...]. 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά** (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες **για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος**, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα [...] οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 7. Η οντότητα εφαρμόζει **κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες** για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. [...]. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, **όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου**. 11. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) [...]. Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα

βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). Παράγραφος 8. [...]»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: **«Απομείωση (impairment):** Το ποσό, κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του. [...]. **Γεγονός (event):** Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου [...]. **Προσαρμογή αξίας (value adjustment):** Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ. / ... / 30.10.2023 και / ... / 30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ. / 30.10.2023 και / 30.10.2023 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και όλως επικουρικά, ότι στην υπό κρίση περίπτωση είναι εμφανής μια επιμέρους αστοχία της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου και συγκεκριμένα ότι το ποσοστό των φραντζόλων ψωμιού που παραμένουν αδιάθετες/απούλητες κάθε μέρα και το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε σε 2% στην πραγματικότητα ανέρχεται κατά μέσο όρο σε 8%.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, η μη διάθεση παραχθεισών ποσοτήτων, ως ζημία ουσιαστικά λόγω απομείωσης, υπάγεται στην έννοια των «γεγονότων» που αφορούν στην εκάστοτε επιχείρηση, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ. / 30.10.2023

και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης).

β) Η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία το πώς προκύπτουν το ως άνω επικαλούμενο από αυτήν ποσοστό αδιάθετων φραντζόλων ψωμιού, δεδομένων μάλιστα και των ιδιαίτερων (αυξημένων) απαιτήσεων τεκμηρίωσης των γεγονότων που αφορούν στην εκάστοτε επιχείρηση, οι οποίες τίθενται με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5-7 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία) -πολλώ μάλλον που οι μη διατεθείσες ποσότητες παραχθέντων προϊόντων, ως ζημία ουσιαστικά (λόγω απομείωσης), επηρεάζει ευθέως τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα αποδεικτικώς και συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα, π.χ., μεταξύ άλλων, πρωτόκολλα καταστροφής εμπορευμάτων, λαμβανομένης μάλιστα υπόψη της ιδιαίτερης φύσης των υπό κρίση εμπορευόμενων από την προσφεύγουσα ειδών, που απαιτούν την τήρηση ειδικής διαδικασίας καταστροφής) προς τεκμηρίωση του σχετικού ισχυρισμού της, αφενός το πώς, ήτοι από ποια συγκεκριμένα γεγονότα που συνέτρεξαν στη δική της υπό κρίση περίπτωση και ειδικότερα στις συγκεκριμένες ποσότητες, τις οποίες παρήγαγε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018, προκύπτει το επικαλούμενο από αυτήν ποσοστό φύρας (μη διατεθείσες ποσότητες) στο ύψος του 8% και αφετέρου το για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη της λόγους το προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ποσοστό φύρας (μη διατεθείσες ποσότητες) στο ύψος του 2% σε καμία περίπτωση δε συνάδει με τις πραγματικές συνθήκες, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, των επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./...../30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση

αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./30.10.2023 και/30.10.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, ειδικότερα δε ότι η υπό κρίση ΦΤΜ, στην οποία αφορούν τα σχετικά πρόστιμα, είναι μια παλαιότατη (του έτους 2001) αποσυρθείσα και αντικατασταθείσα ΦΤΜ, η οποία ετέθη εκτός λειτουργίας προ 20ετίας και η οποία έχει πεταχθεί ως άχρηστη προ αμνημονεύτων ετών, αμέλησε δε να δηλώσει την παύση (προ 20ετίας) της λειτουργίας της, ωστόσο υπό τις περιστάσεις αυτές το επιβληθέν πρόστιμο, ύψους 2.500,00 € για κάθε έτος, παρίσταται δυσανάλογα βαρύ και άρα παραβιάζει τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, των επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με τις ειδικότερες περιστάσεις, στις οποίες αφορά η παράβαση, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου (προστίμου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε (i) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** ούτε (ii) ορωμένου του ύψους του **σε σύγκριση με τη φύση της παράβασης** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στην προσφεύγουσα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ πρόστιμο λόγω μη διαφύλαξης και μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί στοχεύει στη διασφάλιση της δυνατότητας διακρίβωσης της αληθούς λογιστικής εικόνας των επιχειρήσεων -με την αποτροπή

(αποθάρρυνση), διά του επαπειλούμενου προστίμου, δημιουργίας σύγχυσης ως προς την εικόνα τους αυτή- και δι' αυτής στη διακρίβωση της πλήρους και ορθής ή μη (ήτοι πλημμελούς ή καθόλου) ανταπόκρισης στις προβλεπόμενες από την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις τους κατ' επιταγή του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (ήτοι σύμφωνα ή μη με την αληθινή φοροδοτική τους ικανότητα), ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος.

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*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. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 30.10.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	/23	30.10.2023	06.11.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017
2	/23	30.10.2023	06.11.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	/23	30.10.2023	06.11.2023	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

4	.../23	30.10.2023	06.11.2023	ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018
---	--------	------------	------------	-----	-------------------------

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
5	.../23	30.10.2023	06.11.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017
6	.../23	30.10.2023	06.11.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2018 - 31/12/2018

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	8.957,24 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	4.478,62 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	967,15 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>14.403,01 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. .../.../30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	13.329,52 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2018	7.214,09 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	1.899,51 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>22.443,12 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	6.258,73 €
----------------------	------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	3.129,37 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.388,10 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15,55 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	1.898,48 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	949,24 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.847,72 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.536,95 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε΄ ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./30.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.