ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1556

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., Τ.Κ. ....., κατά της υπ' αριθ. ...../16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ...../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ...../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 59.393,18€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 29.696,59€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 89.089,77€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 16/12/2024 έκθεση μερικού ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ...../07-03-2024 (αντικατάσταση της υπ' αριθ. ...../08-07-2022) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό ...../07-03-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατά τις διατάξεις της Α. 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και το υπ' αριθ. πρωτ. ...../08-10-2024 διαβιβαστικό έγγραφο/πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία ..... με Α.Φ.Μ. ..... για το φορολογικό έτος 2019, ο οποίος ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της από 01/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου του ν.5104/2024 και ν.4308/20149 (Ε.Λ.Π). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για οντότητα εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων ο οποίος, κατά το φορολογικό έτος 2019, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.501,00€ πλέον ΦΠΑ 360,24€.

Κατά τον έλεγχο της ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι στο τηρηθέν βιβλίο απογραφών των ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019, αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους, χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των απογραφέντων εμπορευμάτων λήξης, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων. Επίσης διαπιστώθηκε ότι στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία πώλησης (τιμολόγια πώλησης) ως επί τω πλείστον αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018, ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν κατέστη δυνατό να διεξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στην απόφαση Α.1293/2019, λόγω πλημμελούς τήρησης των λογιστικών αρχείων και μη σύνταξης των φορολογικών στοιχείων και λοιπών σχετικών δικαιολογητικών σύμφωνα με τον ΚΦΔ, ο έλεγχος έκρινε πως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Κατόπιν της από 06/03/2023 εισήγησης, επιλέχθηκε με την υπ' αριθ. ...../07-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η αρχή των αναλογιών, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέας ύλης (φορολογητέες εκροές), για το φορολογικό έτος 2019, ποσού 247.471,58€.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό ...../14-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του, ωστόσο αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εκδόθηκε η υπ' αριθ. ...../16-12-2024 προσβαλλόμενη με την παρούσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και δεν αιτιολογείται η απόφαση της φορολογικής αρχής να προβεί στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
2. Παράβαση νόμου – έλλειψη αιτιολογίας ως προς την εφαρμοσθείσα ελεγκτική μέθοδο και τις σχετικές αναλογίες οι οποίες δεν προέκυψαν με αξιόπιστο τρόπο και νομική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά το μέρος που αφορά την παράλειψη αιτιολόγησης της επιλεγείσας μεθόδου.
3. Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας με την επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και κατ' επέκταση για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, διότι υπολογίζονται αναιτιολόγητα και πλασματικώς και προσαυξάνονται δυσανάλογα τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος»** του **ν. 5104/2024**, 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα

μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2** του **άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου»** του **ν. 5104/2024,** ορίζεται ότι: [...] 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο **άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία»** του **ν.5104/2024**, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου..».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης»** του **ν.5104/2024**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 17 «Αιτιολογία»** του **Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999),** ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο **άρθρο 171** του **ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.)** 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της

έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν.

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

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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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).

Ως προς τον 1ο και 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την **Α.1293/31-07-2019** Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

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

Επειδή, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στην Α.1293/2019 απόφαση, διαπιστώθηκε ότι στο τηρηθέν βιβλίο απογραφών των ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019 αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των απογραφέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§§1,8,10 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018.

Επειδή, κατά τον έλεγχο της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) διαπιστώθηκε ότι, στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία εσόδων (τιμολόγια πώλησης), ως επί τω πλείστον, αναγραφόταν η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων.

Επειδή, η υπ' αριθ. Α.1293/2019 απόφαση προβλέπει ως ελεγκτική επαλήθευση την πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, καθώς και τον έλεγχο ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.

Επειδή, δεν κατέστη εφικτό για τον έλεγχο να πραγματοποιήσει τις ως άνω ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς, λόγω ελλιπούς περιγραφής δεν μπορούσε να γίνει ποιοτικός και ποσοτικός διαχωρισμός των αποθεμάτων, ήτοι δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) κατά παράβαση του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης»** του **ν.5104/2024**, ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:
α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/20-01-2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα**», αναφέρεται ότι: «Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024 απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή, από την έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προκύπτει ότι εκδόθηκε, η με αριθ. πρωτ. ...../07-03-223 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία, επιλέχθηκε ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται η επιλογή και η προτίμηση της έμμεσης μεθόδου των αναλογιών και όχι κάποιας άλλης μεθόδου που προβλέπεται στο άρθρο 32 του ν.5104/2024. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι, δεν προκύπτει η αξιοπιστία και η καταλληλότητα της αναλογικής σχέσης με την οποία προσδιορίστηκαν τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1** του **άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων**» του **ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι

οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, σύμφωνα στην **Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ»**, αναφέρεται ότι:
«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.
Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.
2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.
Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.
3. [...]
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:
α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- **Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.**

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. **Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων**.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. [...].

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περ. 1β΄). Συνεπώς, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος μπορούν να προσδιοριστούν με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 1** και **2** της **Α.1008/20-01-2020**, αναφέρεται ότι:

«**Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

Επειδή, με την **Ε.2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων

έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

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

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

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

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

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

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

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

εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:
- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. [...].

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. [...]».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Η επιλογή της εφαρμογής μιας εκ των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στη σχετική έκθεση ελέγχου, με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Ωστόσο, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να δικαιολογεί τη μη επιλογή κάποιων από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- Η περιγραφή των απογραφέντων ειδών στο τηρηθέν βιβλίο απογραφών για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 αναφέρεται στη γενική κατηγορία των εμπορευμάτων όπως: ΚΑΜΕΡΑ – ΡΟΛΟΙ – ΤΣΑΝΤΕΣ ΘΑΛΑΣΣΗΣ – ΤΣΑΝΤΕΣ ΤΑΞΙΔΙΟΥ - ΗΧΕΙΟ – ΦΑΚΟΣ – ΡΑΔΙΟ –

ΟΜΠΡΕΛΑ – ΠΕΤΣΕΤΕΣ – ΓΑΝΤΙΑ – POWER BANK – ΛΑΜΠΕΣ – ΜΠΡΕΛΟΚ – ΠΑΝΤΟΦΛΑ Κ.ΛΠ. με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να διεξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης της ΑΑΔΕ 1293/2019

- Στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης (περιόδου 1/1/2018-31/12/2019) ως επί τω πλείστον αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018.
- Σύμφωνα με πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στον ..... με Α.Φ.Μ ..... από τον οποίο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων ο οποίος κατά την χρήση 2019 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.501,00€ πλέον Φ.Π.Α 360,24€ έκδοσης της ανωτέρω επιχείρησης.

Επειδή, από την αξιολόγηση των ανωτέρω στοιχείων διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (στοιχείων), κατόπιν της από 06/03/2023 σχετικής εισήγησης ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ενέκρινε την έμμεση τεχνική της «αρχής των αναλογιών», ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ, βάσει των χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την υπ' αριθ. ...../07-03-2023 απόφασής του.

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ο συντελεστής μικτού κέρδους για την ελεγχόμενη χρήση, σε ποσοστό 135,93%, βάσει του οποίου διαμορφώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης 2019. Ειδικότερα, στην από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), αναφέρονται αναλυτικά τα κάτωθι:

*«[...] **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ***

Τα Ακαθάριστα Έσοδα για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκαν από το γινόμενο του Κόστους Πωληθέντων με τον προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ως ανωτέρω, συντελεστή Μικτού Κέρδους.

Στο Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων προστέθηκαν τα Μικτά Κέρδη ελέγχου και πρόεκυψαν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου.

Ήτοι:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα =

Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

<u>Διαχειριστική χρήση από 1/1/2019-31/12/2019</u>

482.186,80 Χ (1+1,13593) = 1.029.917,25

***Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου: =** 1.029.917,25*

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ (Α)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (Β-Α)
782.445,67	1.029.917,25	247.471,58
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΕΤΟΥΣ 2019		247.471,58

Σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους που ορίζονται σε αυτή 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.

- *Η διαφορά των **247.471,58€** που προέκυψε στα ακαθάριστα έσοδα προστέθηκε στις εκροές του 4ου τριμήνου και προσαύξησε αυτές.*

	Αρχικής Δήλωσης Σύνολο φορολογητέων εκροών	Ελέγχου Σύνολο φορολογητέων εκροών	Διαφορά
Α΄ τρίμηνο 2019	195.817,62	195.817,62	0,00
Β΄ τρίμηνο 2019	220.393,14	220.393,14	0,00
Γ΄ τρίμηνο 2019	191.840,82	191.840,82	0,00
Δ΄ τρίμηνο 2019	210.088,68	457.560,26	247.471,58
ΣΥΝΟΛΟΝ ΕΤΟΥΣ 2019	**818.140,26**	**1.065.881,84**	**247.471,58**

[...]».

Επειδή, στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, έχει αναλυθεί αιτιολογημένα και με σαφήνεια η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, τα αποθέματα που λήφθηκαν υπόψη, καθώς ο υπολογισμός της αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 «Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού»** της **Α.1008/20-01-2020**, αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Ε.2047/05-07-2023** «**Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.»,** αναφέρεται ότι:
«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. [...]».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α΄ της παρ.1 του άρθρου 32 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ...../07-03-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων, ενώ στο κεφάλαιο «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», εκτίθενται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Επίσης γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.
Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 76 του ΚΦΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. ...../07-03-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του

ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και κατ' επέκταση για τον υπολογισμό του ΦΠΑ με τις έμμεσες μεθόδους παραβιάζεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας διότι υπολογίζονται αναιτιολόγητα και πλασματικώς τα κέρδη της επιχείρησης.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ...../16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2019

- **Υπ' αριθ. ...../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

Αξία φορολογητέων εκροών		210.088,68	457.560,26	457.560,26	247.471,58
Αξία φορολογητέων εισροών		165.734,41	165.734,41	165.734,41	
Φόρος εκροών		50.405,08	109.798,26	109.798,26	59.393,18
Υπόλοιπο φόρου εισροών		39.607,40	39.607,40	39.607,40	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.797,38	70.190,86	70.190,86	59.393,18
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Φορολ. περιοδ.		7.259,24	7.259,24	7.259,24	
Χρεωστικό προηγ. δηλ. της ίδιας Φορολ. περιοδ.					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			29.696,59	29.696,59	29.696,59
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή		**5.538,44**	**92.628,21**	**92.628,21**	**89.089,77**
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.