ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/03/2026

Αριθμός Απόφασης: 1161

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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., νομίμως εκπροσωπούμενη, με έδρα στο ....., κατά: α) της υπ' αριθ. ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου (άρθρου 85 του ν.5104/2024), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, β) της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, γ) της υπ' αριθ. .....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος (άρθρου 85 του ν.5104/2024), δ) της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ε) της έκθεσης ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ύψους 328.598,88€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 164.299,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 492.898.32€, έναντι αρχικού πιστωτικού υπολοίπου ποσού 9.497.47€, λόγω προσθήκης φορολογητέων εκροών ποσού 1.564.004,95€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

(β) Με την υπ' αριθ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 251.025,61€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 125.512,81€, ήτοι συνολικό ποσό 376.538,42€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του ν.5104/2024, βάσει της οποίας ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 865.605,54€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από .....εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .....(αντικατάσταση της .....) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Σύντομο ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αρ. υπ' αριθ. .....(αντικατάσταση της .....) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία που έχει κύρια δραστηριότητα ....., μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, φορολογικού έτους 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. .....έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με συνημμένες μεταξύ άλλων εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και διατάξεων ν.4987/2022 (ήδη ν.5104/2024), φορολογικών ετών 2018-2022.

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κατά τη διάρκεια του οποίου ζητήθηκαν οι αναλυτικές εγγραφές (ημερολόγια, αναλυτικά καθολικά κλπ), διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος λογιστικών αρχείων για το κρινόμενο έτος 2018, παράβαση για την οποία καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€ με την ΑΕΠ .....

Για το ανωτέρω πρόστιμο δεν διατυπώθηκαν αντιρρήσεις και δεν υποβλήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.

Προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, απεστάλησαν στην ελεγχόμενη οντότητα οι με αριθ. πρωτ. ..... προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων καθώς και η υπ' αριθ. πρωτ. .....γνωστοποίηση εντολής και δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων αρχικών ή/και τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων.
Από την αξιολόγηση των προσκομισθέντων αρχείων, κατόπιν των ανωτέρω προσκλήσεων του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος ημερολογιακών κινήσεων το συνολικό ποσό των χρεώσεων δεν ταυτίζεται με το συνολικό ποσό των πιστώσεων, με συνέπεια τη μη ορθή απεικόνιση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας.
Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε η πλημμελής και μη αξιόπιστη τήρηση των λογιστικών αρχείων, έκρινε πως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατόπιν σχετικής εισήγησης, επιλέχθηκε ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η αρχή των αναλογιών.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. .....Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, έγγραφα τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.
Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. .....υπόμνημα έγγραφων απόψεων με τις ενστάσεις της ως προς τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι από .....εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. ..... και .....προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων και έκδοσης έκθεσης ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση του έτους 2018.
2. Μη νόμιμη η υπαγωγή της έμμεσες τεχνικές με την επίκληση από τη Φορολογική Αρχή της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και αδυναμίας λογιστικών επαληθεύσεων.
3. Μη εφαρμογή, παρά το νόμο, από τη φορολογική διοίκηση της δυνατότητας άντλησης των διαθέσιμων στοιχείων τόσο από την επιχείρηση όσο και από τρίτες πηγές και μη καταφυγής σε έμμεσες τεχνικές.
4. Μη λήψη, παρά το νόμο, του πλήρως ενημερωμένου Ισοζυγίου και Γενικού Ημερολογίου Λογιστικής μετά την αποκατάσταση του τεχνικού προβλήματος και την εξ αυτού συνέπεια της υπαγωγής του ελέγχου στις έμμεσες τεχνικές.
5. Παρά το νόμο υπολογισμός και με την μέθοδο των έμμεσων τεχνικών του επιβαλλόμενου με τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και των επ' αυτού προστίμων .
6. Μη κοινοποίηση διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τον ΚΦΔ προ της έκδοσης των οριστικών πράξεων (προσβαλλομένων πράξεων).
7. Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία στρέφεται και κατά: α) της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, β) της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και γ) της έκθεσης ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ωστόσο η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου). Ως εκ τούτου οι εκθέσεις ελέγχου, κατά των οποίων στρέφεται η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν αποτελούν πράξεις της φορολογικής διοίκησης που υπάγονται στο άρθρο 72 του ν.5104/2024, αλλά συνιστούν προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης»** του **ν.5104/2024** (πρώην άρθρο 19 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:
«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 «Παραγραφή»** του **ν.5104/2024** (πρώην άρθρο 36 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της
2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής

Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,[...]».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2057/25-09-2023** με θέμα: **«Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:**
« [...] Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.
Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:
1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:
«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».
Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.
Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. ..... αρχικής εντολής μερικού ελέγχου, υπέβαλε την υπ' αριθ. .....εκπρόθεσμη 2η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, με την οποία προσαύξησε τα φορολογητέα κέρδη σε σχέση με την υπ' αριθ. .....εμπρόθεσμη 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την προσθήκη λογιστικών διαφορών με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί συνολικός φόρος ποσού 28.213,49€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 26.486,04€.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2018 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι στις 07/11/2025, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται την 31/12/2025. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το 2ο, 3ο και 4ο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος»** του **ν. 5104/2024** (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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 του **άρθρου 36 παρ. 6** του **ν. 5104/2024** (πρώην άρθρο 34 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία»** του **ν. 5104/2024** (πρώην άρθρο 13 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.[...]».

Επειδή, στο **άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»** του **ν. 4308/2014**, ορίζονται τα εξής: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [...] 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [...] 8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ΄ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους

ορισμούς του Παραρτήματος Α΄ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β΄ . Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16. [...] 10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:
α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). ».

Επειδή, περαιτέρω στο **άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος»** του ως άνω νομοθετήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, 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. [...] 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. [...] 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. [...] 14. Τα λογιστικά

αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1** και **2** του **άρθρου 16 «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»** του **ν. 4308/2014**, ορίζεται ότι:
«1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.
2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.».

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 17 «Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων»** του **ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές: α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου. β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα. γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου. στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου. ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου. η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νομίμως προέβη σε εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, καθώς 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. Εν

προκειμένω ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή και ειδική αιτιολογία για την κρίση του ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων, τα δε προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τα ποσά του καταλογσθέντος ΦΠΑ δεν υφίστανται στην πραγματικότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2** του **άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου»** του **ν. 5104/2024** (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), 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** (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022),, 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** (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1** του **άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων»** του **ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα εταιρία διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ με βάση την υπ' αριθ. .....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας που εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθ. .....εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με συνημμένες μεταξύ άλλων εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και διατάξεων ν.4987/2022 (ήδη ν.5104/2024). Βάσει του ως άνω ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στην παράβαση της «μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος», ως εκ τούτου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις 13/11/2024, υπ' αριθ. .....Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καθώς και η υπ' αριθ. .....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ ν. 5104/2024) ποσού 2.500,00€, για το έτος 2018.

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτυπώνονται στις από .....εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελούν οι εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις από .....εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί για το κρινόμενο έτος 2018 διπλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκαν τα εξής:

*«[...] **4. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ)***

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω με το υπ'αριθμ. .....έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ηρακλείου προς την Υπηρεσία μας διαβιβάστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία με Ισοζύγια, Ημερολόγια και μισθοδοσία

[...]

Παρατηρήσεις ως προς τα παραπάνω ηλεκτρονικά αρχεία

- ***Στον Πίνακα 1** στα προοδευτικά υπόλοιπα των λογαριασμών υπάρχει συμφωνία μεταξύ στήλης «Χρέωσης» και στήλης «Πίστωσης» (35.021.750,68 = 35.021.750,68)*
- ***Στον Πίνακα 2** στο ημερολόγιο Α εξαμήνου 2018 το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (58.979.610,40 ≠ 59.009.088,44 διαφορά 58.979.610,40 – 59.009.088,44 = -29.478,04)*
- ***Στον Πίνακα 3** στο ημερολόγιο Β εξαμήνου 2018 το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (10.537.705,92 ≠ 10.561.208,84 διαφορά 10.537.705,92 – 10.561.208,84 = -23.502,92)*
- *Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο Ημερολόγιο της χρήσης 2018 υφίστανται συνολικά 993 Ημερολογιακά άρθρα (σχετικός Πίνακας 4) στα οποία το σύνολο του αθροίσματος της στήλης «Χρέωση» δεν συμφωνεί με το σύνολο του αθροίσματος της στήλης «Πίστωση». Η συνολική διαφορά ανέρχεται σε -52.980,96 (-29.478,04 του α' εξαμήνου + -23.502,92 του β' εξαμήνου).*
- *Το άθροισμα της στήλης «Χρέωση» του συνόλου του ημερολογίου της χρήσης 2018, ήτοι 58.979.610,40 + 10.537.705,92 = 69.517.316,32 δεν συμφωνεί με το προοδευτικό σύνολο της στήλης «Χρέωση» του Ισοζυγίου Λογαριασμών 12/2018, ήτοι 35.021.750,68.*
- *Το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» του συνόλου του ημερολογίου της χρήσης 2018, ήτοι 59.009.088,44 + 10.561.208,84 = 69.570.297,28 δεν συμφωνεί με το προοδευτικό σύνολο της στήλης «Πίστωση» του Ισοζυγίου Λογαριασμών 12/2018, ήτοι 35.021.750,68.*
- *Από τον Πίνακα 5 και τη σύγκριση των αποτελεσματικών λογαριασμών (λογιστική ομάδα 2, 6, 7 και 8) μεταξύ Ισοζυγίου, Ημερολογίου καθώς και της Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος και των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ προκύπτει ότι:*

α) οι αγορές και οι δαπάνες προσδιορίζονται σε 5.150.544,18 βάση «Ισοζυγίου», σε 3.099.906,24 βάση «Ημερολογίου» και σε 4.923.574,33 βάση «Δήλωσης Εισοδήματος».

β) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σε 4.986.099,73 βάση «Ισοζυγίου» και «Δήλωσης Εισοδήματος», σε 4.615.133,18 βάση «Ημερολογίου» και σε 4.287.697,28 βάση «περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ».

γ) το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης 2018 προσδιορίζεται σε -164.444,45 βάση «Ισοζυγίου», σε 1.515.226,94 βάση «Ημερολογίου» και σε 62.525,40 βάση «Δήλωσης Εισοδήματος».

δ) Από την σύγκριση των λογαριασμών τήρησης της ομάδας 2 και της ομάδας 7 μεταξύ Ισοζυγίου και ημερολογίου χρήσης διαπιστώθηκε ότι στο «Ισοζύγιο» υφίστανται λογαριασμοί λογιστικής που δεν περιέχονται στο «Ημερολόγιο» και αντίστροφα στο «Ημερολόγιο» υφίστανται λογαριασμοί που δεν περιέχονται στο «Ισοζύγιο».

ε) από την σύγκριση των «κοινών» λογαριασμών μεταξύ «Ισοζυγίου» και «Ημερολογίου» προκύπτει ότι στις περισσότερες φορές δεν συμφωνεί το υπόλοιπό τους στις 31/12/2018.

Ως προς τις ανωτέρω ασυμφωνίες στο υπ'αριθμ. .....έγγραφο της η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου αναφέρει «.....Από τον έλεγχο ζητήθηκαν οι αναλυτικές εγγραφές (ημερολόγια, αναλυτικά καθολικά) προκειμένου να επαληθεύσει τα δεδομένα του ισοζυγίου και ***διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος*** *λογιστικών αρχείων, πιο συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ασυμφωνία ημερολογίων και ισοζυγίου..... Επίσης στο γενικό ημερολόγιο δεν υπάρχουν οι λογαριασμοί 60, 65 και 66 του Ε.Λ.Σ.»*

[...]

5. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΣΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟ)

[...]

Η επιχείρηση μετά την κοινοποίηση της υπ'αριθμ. .....2η Πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και στοιχείων προσκόμισε στον έλεγχο στις 09/10/2025 τα παρακάτω ηλεκτρονικά αρχεία που αφορούν το «Γενικό Ημερολόγιο» της χρήσης 2018, το «Ημερολόγιο ανοίγματος χρήσης» της 01/01/2018 και το «Ημερολόγιο κλεισίματος χρήσης» της 31/12/2018 ως εξής:

[...]

Παρατηρήσεις ως προς τα παραπάνω ηλεκτρονικά αρχεία

Στον Πίνακα 1 *στο «Ημερολόγιο 1/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (876.980,53 ≠ 879.512,92 διαφορά 876.980,53 – 879.512,92 = 2.532,39)*

Στον Πίνακα 2 *στο «Ημερολόγιο 02/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.097.614,45 ≠ 1.098.058,19 διαφορά 1.097.614,45 - 1.098.058,19 = -443,74)*

Στον Πίνακα 3 *στο «Ημερολόγιο 03/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.210.617,36 ≠ 1.217.880,26 διαφορά 1.210.617,36 - 1.217.880,26 = -7.262,90)*

Στον Πίνακα 4 *στο «Ημερολόγιο 04/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (2.122.211,88 ≠ 2.115.090,57 διαφορά 2.122.211,88 - 2.115.090,57 = 7.121,31)*

Στον Πίνακα 5 *στο «Ημερολόγιο 05/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (800.455,01 ≠ 796.469,17 διαφορά 800.455,01 - 796.469,17 =3.985,84)*

Στον Πίνακα 6 *στο «Ημερολόγιο 06/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.722.198,30 ≠ 1.718.222,82 διαφορά 1.722.198,30 - 1.718.222,82 = 3.975,48)*

Στον Πίνακα 7 *στο «Ημερολόγιο 07/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (2.552.455,17 ≠ 2.537.343,15 διαφορά 2.552.455,17 - 2.537.343,15 =15.112,02)*

Στον Πίνακα 8 *στο «Ημερολόγιο 08/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.491.123,68 ≠ 1.480.145,92 διαφορά 1.491.123,68 - 1.480.145,92 = 10.977,76)*

Στον Πίνακα 9 *στο «Ημερολόγιο 09/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (2.010.220,36 ≠ 1.793.111,78 διαφορά 2.010.220,36 - 1.793.111,78 = 217.108,58)*

Στον Πίνακα 10 *στο «Ημερολόγιο 10/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.863.581,66 ≠ 1.794.955,88 διαφορά 1.863.581,66 - 1.794.955,88 =68.625,78)*

Στον Πίνακα 11 *στο «Ημερολόγιο 11/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (1.370.275,30 ≠ 1.374.424,64 διαφορά 1.370.275,30 - 1.374.424,64 =-4.149,34)*

Στον Πίνακα 12 *στο «Ημερολόγιο 12/2018» το άθροισμα της στήλης «χρέωση» δεν συμφωνεί με το άθροισμα της στήλης «Πίστωση» (7.068.131,90 ≠ 7.068.100,92 διαφορά 7.068.131,90 - 7.068.100,92 = 30,98)*

Συνολική διαφορά «Χρέωσης» μείον «Πίστωσης»: -2.532,39 – 443,74 – 7.262,90 + 7.121,31 + 3.985,84 + 3.975,48 + 15.112,02 + 10.977,76 + 217.108,58 + 68.625,78 – 4.149,34 + 30,98 = 312.549,38

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο Ημερολόγιο της χρήσης 2018 υφίστανται συνολικά 985 Ημερολογιακά άρθρα (σχετικός Πίνακας 13) στα οποία το σύνολο του αθροίσματος της στήλης «Χρέωση» δεν συμφωνεί με το σύνολο του αθροίσματος της στήλης «Πίστωση». Η συνολική διαφορά ανέρχεται σε 312.549,38 .

*Από τον **Πίνακα 14** και τη σύγκριση των αποτελεσματικών λογαριασμών (λογιστική ομάδα 2, 6, 7 και 8) μεταξύ «1ΟΥ Ημερολογίου» που προσκομίσθηκε στην ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, «2ΟΥ Ημερολογίου» που προσκομίσθηκε στον παρόντα έλεγχο καθώς και της Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος και των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ προκύπτει ότι:*

α) οι αγορές και οι δαπάνες προσδιορίζονται σε 3.099.906,24 βάση «1ου Ημερολογίου», σε 3.104.457,94 βάση «2ου Ημερολογίου» και σε 4.923.574,33 βάση «Δήλωσης Εισοδήματος».

β) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σε 4.615.133,18 βάση «1ου Ημερολογίου», σε 4.066.162,42 βάση «2ου Ημερολογίου», σε 4.986.099,73 βάση «Δήλωσης Εισοδήματος» και σε 4.287.697,28 βάση «περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ».

γ) το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης 2018 προσδιορίζεται σε 1.515.226,94 βάση «1ου Ημερολογίου», σε 961.704,48 βάση «2ου Ημερολογίου» και σε 62.525,40 βάση «Δήλωσης Εισοδήματος».

δ) Από την σύγκριση των λογαριασμών τήρησης της ομάδας 2 και της ομάδας 7 μεταξύ «1ου Ημερολογίου» και «2ου Ημερολογίου» χρήσης διαπιστώθηκε ότι στο «1ο Ημερολόγιο» υφίστανται λογαριασμοί λογιστικής που δεν περιέχονται στο «2ο Ημερολόγιο» και αντίστροφα στο «2ο Ημερολόγιο» υφίστανται λογαριασμοί που δεν περιέχονται στο «1ο Ημερολόγιο».

ε) από την σύγκριση των «κοινών» λογαριασμών μεταξύ «1ου Ημερολογίου» και «2ου Ημερολογίου» προκύπτει ότι στις περισσότερες φορές δεν συμφωνεί το υπόλοιπό τους στις 31/12/2018.

*Από τον **Πίνακα 15** και τη σύγκριση των λογαριασμών Ισολογισμού (λογιστική ομάδα 1, 2 , 3, 4 και 5) μεταξύ «2ΟΥ Ημερολογίου» που προσκομίσθηκε στον παρόντα έλεγχο καθώς και των οικονομικών καταστάσεων – Ισολογισμός της 31/12/2018 που δημοσιεύθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ (αριθμός καταχώρησης .....) προκύπτει ότι:*

α) Το σύνολο του ποσού των λογαριασμών «Ενεργητικού» του 2ου Ημερολογίου ανέρχεται σε 7.540.732,53 έναντι ποσού 4.103.309,34 του συνόλου του «Ενεργητικού» του δημοσιευμένου Ισολογισμού της χρήσης 2018.

β) Το σύνολο του ποσού των λογαριασμών «Παθητικού» του 2ου Ημερολογίου ανέρχεται σε 7.233.281,49 έναντι ποσού 4.103.309,34 του συνόλου του «Παθητικού» του δημοσιευμένου Ισολογισμού της χρήσης 2018.

γ) Το σύνολο του ποσού των λογαριασμών «Ενεργητικού» δεν συμφωνεί με σύνολο του ποσού των λογαριασμών «Παθητικού» του 2ου Ημερολογίου.

Συμπέρασμα ελέγχου ως προς τα προσκομισθέντα Βιβλία της επιχείρησης

Κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην ανωτέρω επιχείρηση, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, εξετάστηκε το τηρούμενο ημερολόγιο όπως αυτό προσκομίσθηκε για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, για τη διαπίστωση της ορθής και αξιόπιστης τήρησης του λογιστικού της συστήματος.
Από την επαλήθευση των εγγραφών διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος ημερολογιακών κινήσεων το συνολικό ποσό των χρεώσεων δεν ταυτίζεται με το συνολικό ποσό των πιστώσεων, γεγονός που αντίκειται στη θεμελιώδη αρχή της διπλογραφικής μεθόδου.
Η διαπίστωση αυτή έχει ως αποτέλεσμα: να μην εξασφαλίζεται η αριθμητική ισότητα χρέωσης – πίστωσης, να παραβιάζεται η λογιστική ισότητα του ισολογισμού (Ενεργητικό = Παθητικό + Καθαρή Θέση) και να καθίσταται ανεπαρκής ο έλεγχος ορθότητας μέσω ισοζυγίων.
Η ισότητα χρεώσεων και πιστώσεων αποτελεί τον θεμελιώδη μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου του διπλογραφικού συστήματος. Η μη επίτευξή της έχει ως συνέπεια την αδυναμία συμφωνίας ισοζυγίου, τη δυσχέρεια σύνταξης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων και τον κίνδυνο αλλοίωσης των αποτελεσμάτων χρήσεως.
Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, καθόσον οι εγγραφές του ημερολογίου παρουσιάζουν ανισότητα χρεώσεων και πιστώσεων, κατά παράβαση του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014. Το γεγονός αυτό έχει ως συνέπεια τα λογιστικά βιβλία να θεωρούνται ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, και οι οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται σε αυτά να μην απεικονίζουν πιστά την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της οντότητας.[...]».

Επειδή, κατόπιν αξιολόγησης των διαπιστώσεων ελέγχου και των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι ικανοποιούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για την προσφυγή ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα ή/και οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας. Ειδικότερα, από τον έλεγχο τεκμηριώνεται με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 76 του ν.5104/2024, ότι τα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας δεν παρέχουν ευχερώς και αναλυτικά τα απαιτούμενα στοιχεία και πληροφορίες για τον άμεσο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ενώ οι οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται σε αυτά δεν απεικόνιζαν πιστά την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της οντότητας, ήτοι δεν παρουσιάζουν με εύλογο τρόπο τη συναλλακτική εικόνα της, ενώ παράλληλε υπήρξε ουσιώδης αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων επί των δηλωθέντων δεδομένων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος νομίμως εφάρμοσε τις έμμεσες μεθόδους βάσει του άρθρου 28 ν.4172/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα στοιχεία και παραστατικά των δαπανών που αφορούν τους λογαριασμούς 60 (Αμοιβές και έξοδα προσωπικού), 65 (Τόκοι και συναφή έξοδα) και 66 (Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων) και η αντιπαραβολή αυτών από τον έλεγχο ή τα λοιπά έγγραφα τρίτων (ΕΡΓΑΝΗ, ΕΦΚΑ) θα αποδείκνυαν τη μη ύπαρξη παράβασης προβάλλεται αβάσιμα. Τούτο διότι η προσκόμιση αυτών στον έλεγχο δεν αναιρεί τη διαπιστωμένη παράβαση της μη τήρησης με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας κατά τρόπο που να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του ν. 4308/2014 και κατ' επέκταση τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ιδίου ως άνω νόμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ύπαρξη τεχνικού σφάλματος δημιούργησε το πρόβλημα της έλλειψης εγγραφών στο Γενικό Ημερολόγιο, το οποίο (σφάλμα) στη συνέχεια αποκαταστάθηκε, ωστόσο ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του και δεν αξιολόγησε το πλήρως

ενημερωμένο ημερολόγιο. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ. .....Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, υπέβαλε το υπ' αριθ. .....έγγραφο υπόμνημα με συνημμένα αρχεία δώδεκα (12) ηλεκτρονικά αρχεία, που αντιστοιχούν στα «Ημερολόγια» για κάθε μήνα της χρήσης 2018. Τα αρχεία αυτά αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του διοικητικού φακέλου της υπόθεσης, ενώ αποσπάσματα αυτών περιλαμβάνονται στις σελίδες 116-128 της από .....έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει αποσπάσματα (εικόνες) του αναλυτικού ισοζυγίου ξεχωριστά ανά λογαριασμό (60, 65, 66), της τελευταίας σελίδας αυτού με τα γενικά σύνολα χρέωσης και πίστωσης περιόδου καθώς και γενικό ημερολόγιο έτους α΄ βάθμιων λογαριασμών, από την επισκόπηση των οποίων διαπιστώνεται σαφής διαφοροποίηση των αθροισμάτων συγκριτικά με τα αντίστοιχα προσκομισθέντα λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων»** του **ν. 4308/2014**, ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής: α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και την εξέταση των αποσπασματικών στοιχείων που προσκομίσθηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, έθετε στη διάθεση αυτού διαφορετικές εκδόσεις των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων του ελεγχόμενου έτους 2018, τα γενικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των οποίων ήταν σε κάθε περίπτωση διαφορετικά, ενώ σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου διαπιστώθηκε ασυμφωνία των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων (ισοζυγίων, ημερολογίων κλπ) τόσο μεταξύ τους όσο και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τις οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου έτους, ήτοι διαπιστώθηκε έλλειψη αξιοπιστίας και μη ορθής τήρησης των βιβλίων της εταιρείας με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος ως προς την τάξη, την ακρίβεια και την πληρότητα των τηρούμενων βιβλίων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν καθώς μετά την αξιολόγηση από τον έλεγχο του νέου πλήρους διαμορφωμένου γενικού ημερολογίου, όπως αυτό προέκυψε μετά την αποκατάσταση του τεχνικού προβλήματος και συνεπεία του οποίου (προβλήματος) ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού του εισοδήματός της είναι ευχερώς αποδείξιμη η νομιμότητα και η βασιμότητα των λογιστικών εγγραφών προβάλλεται αβάσιμα και κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα υπολογίστηκε με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ο επιβαλλόμενος ΦΠΑ και τα επ' αυτού πρόστιμα. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι

εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν με τη χρήση της έμμεσης μεθόδου, δεν αφορούν συγκεκριμένο συντελεστή ΦΠΑ, η διαφορά στις εκροές θα έπρεπε να επιμεριστεί κατ' αναλογία των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλωθείσες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς έκπτωση εκροές. Τούτο δεν έγινε ορθά κατά την διενέργεια του ελέγχου καθώς όλο το ποσό της διαφοράς στις εκροές, ήτοι ποσό 1.564.004,95€ κατανεμήθηκε και επιμερίστηκε εσφαλμένα εξ' ολοκλήρου στις φορολογητέες εκροές μη λαμβάνοντας υπόψιν την αναλογία των δηλούμενων αφορολόγητων εκροών συνολικού ποσού 1.936.050,41€ επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων 4.662.006,64€, δηλαδή ποσοστό συμμετοχής 41,53%, ενώ παραθέτει και πίνακα με τον ορθό επιμερισμό της διαφοράς των εκροών βάσει ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις της υπ' αριθ. **Α.1008/20-01-2020** απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: **«Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»**, ορίζεται ότι:

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

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

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή, με 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. [...]

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 κλπ. [...]».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1008/2020, όταν προσδιορίζονται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες, μεταξύ των οποίων και ο ΦΠΑ, με την προσθήκη της διαφοράς των εσόδων στις φορολογητέες εκροές του συντελεστή Φ.Π.Α στον οποίο αποδεδειγμένα υπάγονται τα έσοδα αυτά.

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.

2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η

εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, 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 εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος. Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α., η αξία των πράξεων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη στον επιμερισμό της επιπλέον προσδιορισθείσας διαφοράς. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι πράξεις που αφορούν στην πώληση επενδυτικών αγαθών, αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθώς και εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού σύμφωνα με την ΚΥΑ Π 2869/1987 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 32 του ν. 5104/2024, ήτοι με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εφαρμογής της εν λόγω μεθόδου, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν σε ποσό 5.851.705,27€ έναντι των δηλωθέντων βάσει της υπ' αριθ. .....2ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά και των δημοσιευμένων στο Γ.Ε.ΜΗ. οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2018, ποσού 4.986.099,73€, ήτοι προέκυψε διαφορά ελέγχου επί εσόδων ύψους 865.605,54€, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	2018
Προσδιοριζόμενα Έσοδα	5.851.705,27€
Έσοδα Δηλώσεων	4.986.099,73€

Διαφορά Ελέγχου επί Εσόδων	865.605,54€

Επειδή, περαιτέρω, προκειμένου τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου, να ληφθούν υπόψη και για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, ο έλεγχος έλαβε τα συγκεντρωτικά δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της ελεγχόμενης περιόδου βάσει των οποίων προέκυψε διαφορά. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και των συνολικών εκροών των δηλώσεων ΦΠΑ προέκυψε διαφορά ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα Δήλωσης Εισοδήματος	Εκροές (φορολογητέες και μη) περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ	Διαφορά ακαθαρίστων εσόδων βάσει δηλώσεων επιχείρησης
4.986.099,73	4.287.697,28	698.402,45

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσδιορισθείσα διαφορά εσόδων από τις υποβληθείσες δηλώσεις ποσού (698.402,05€) προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές μηνός Δεκεμβρίου 2018, λόγω αδυναμίας ανάλυσής της ανά φορολογική περίοδο, βάσει των εσόδων (ομάδα 7) όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ αλλά και στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ. Περαιτέρω, η διαφορά εσόδων (προσαύξηση) από την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου (αρχή των αναλογιών) ποσού 865.605,54€, επιμερίστηκε κατ' αναλογία των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές ύψους 1.561.744,09€, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 101-107 της έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ και παρατίθεται κάτωθι:

«[...]

Λογαριασμός	*Περιγραφή*	*Σύνολο εκροών*	*Εκροές με 4%*	*Εκροές με 13%*	*Εκροές με 24%*	*Εκροές 0% ενδοκοινοτικές παραδόσεις*	*Εκροές με 9%*	*Εκροές με 17%*
.....	.....	*153.873,88*	*0,00*	*153.873,88*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*968.549,75*	*0,00*	*0,00*	*968.549,75*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*528,53*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*528,53*
.....	.....	*469,96*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*469,96*
.....	.....	*1.555,50*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*1.555,50*	*0,00*
.....	.....	*-15.322,56*	*0,00*	*-15.322,56*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-107.606,68*	*0,00*	*0,00*	*-107.606,68*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-102,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*-102,00*	*0,00*
.....	.....	*-772,48*	*0,00*	*-772,48*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-28.305,51*	*0,00*	*0,00*	*-28.305,51*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*3,04*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*3,04*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*544.646,71*	*0,00*	*544.646,71*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*2.814,82*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*2.814,82*
.....	.....	*6.111,10*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*6.111,10*
.....	.....	*1.621.821,11*	*0,00*	*0,00*	*1.621.821,11*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*2.686,68*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*2.686,68*	*0,00*
.....	.....	*1.561.741,05*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*1.561.741,05*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-17.600,99*	*0,00*	*-17.600,99*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-1.047,39*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*-1.047,39*
.....	.....	*-857,07*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*-857,07*
.....	.....	*-57.723,05*	*0,00*	*0,00*	*-57.723,05*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
.....	.....	*-307,51*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*-307,51*	*0,00*
.....	.....	*-35.831,33*	*0,00*	*-35.831,33*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*

.....	.....	-59.044,02	0,00	0,00	-59.044,02	0,00	0,00	0,00
.....	.....	309.095,94	0,00	309.095,94	0,00	0,00	0,00	0,00
.....	.....	139.547,26	0,00	0,00	139.547,26	0,00	0,00	0,00
.....	.....	-3.591,74	0,00	-3.591,74		0,00	0,00	0,00
.....	.....	-778,79	0,00	0,00	-778,79	0,00	0,00	0,00
.....	.....	1.545,52	0,00	0,00	1.545,52	0,00	0,00	0,00
Σύνολο εκροών βάση Ισοζυγίου και Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος		**4.986.099,73**	**0,00**	**934.497,43**	**2.478.005,59**	**1.561.744,09**	**3.832,67**	**8.019,95**
Σύνολο εκροών βάση Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ		**4.287.697,28**	**-820,90**	**834.824,79**	**1.878.238,64**	**1.561.741,05**	**3.890,63**	**9.823,07**
Διαφορά εκροών μεταξύ Δηλώσεων Εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ		**698.402,45**	**820,90**	**99.672,64**	**599.766,95**	**3,04**	**-57,96**	**-1.803,12**
Φορολογητέες και μη εκροές μετά την 1η Προσαρμογή		**4.986.099,73**	**0,00**	**934.497,43**	**2.478.005,59**	**1.561.744,09**	**3.832,67**	**8.019,95**
Ποσοστό που λαμβάνεται υπόψη για τον επιμερισμό		**100%**	**0%**	**27,29%**	**72,36%**	**0%**	**0,11%**	**0,23%**
Επιμερισμός διαφορά ακαθαρίστων εσόδων βάση έμμεσων τεχνικών ελέγχου		**865.605,54**	**0.00**	**236.221,42**	**626.388,03**	**0,00**	**968,82**	**2.027,27**
Φορολογητέες και μη εκροές μετά την 2η Προσαρμογή		**5.851.705,27**	**0.00**	**1.170.718,85**	**3.104.393,62**	**1.561.744,09**	**4.801,49**	**10.047,22**

[...]».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράλειψης του ελέγχου να λάβει υπόψη του δηλωθείσες αφορολόγητες εκροές συνολικού ποσού 1.936.050,41€ αλλά και περί υποχρέωσης επιμερισμού του συνόλου του ποσού των 1.564.004,95€ κατά την αναλογία δηλουμένων φορολογητέων και αφορολόγητων εκροών πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

- Από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν προκύπτει καταχώρηση «αφορολόγητων εκροών» ποσού 1.936.050,41€, αλλά ενδοκοινοτικών συναλλαγών ύψους 1.561.741,05€, σύμφωνα και με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αλλά και τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες (VIES), ποσό το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά τον επιμερισμό της προσδιορισθείσας διαφοράς εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Σύμφωνα με την από .....έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ύψους 865.605,54€ το οποίο ορθώς επιμερίστηκε ανά εφαρμοζόμενο συντελεστή της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αναλυτικά παρατίθεται στον ανωτέρω πίνακα. Επιπλέον, ο έλεγχος προέβη στην προσαρμογή των συνολικών φορολογητέων εκροών βάσει του ισοζυγίου γενικής λογιστικής έτους 2018, με την προσθήκη ποσού 698.402,45€, το οποίο δεν αποτελεί αποτέλεσμα εφαρμογής έμμεσων τεχνικών, αλλά αφορά απόκρυψη εκροών, καθόσον οι εκροές που δηλώθηκαν στις δηλώσεις ΦΠΑ υπολείποντων των ακαθαρίστων εσόδων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το συγκεκριμένο ποσό. Για το εν λόγω ποσό, το οποίο προστέθηκε στις εκροές μηνός Δεκεμβρίου 2018 λόγω αδυναμίας ανάλυσής του ανά φορολογική περίοδο, διενεργήθηκε επιμερισμός ανά εφαρμοζόμενο συντελεστή της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αναλυτικά παρατίθεται στον ανωτέρω πίνακα. Βάσει των ανωτέρω προέκυψε συνολική διαφορά φορολογητέων εκροών 1.564.004,95€.

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1** του **άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου»** του **ν. 5104/2024** (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4** του άρθρου **65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων»** του **ν.5104/2024** (πρώην άρθρο 62 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"**» έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.
Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.
Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι πλην του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, δεν της κοινοποιήθηκε καταρτισμένο κατά νόμο, ήτοι επαρκώς αιτιολογημένο και με ειδικές διαπιστώσεις και στοιχεία, αυτοτελές σημείωμα διαπιστώσεων όπου ερειδόταν οι ως άνω προσωρινές πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την από .....έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, για τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ. .....Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 16/10/2025, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και ΦΠΑ, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα ελέγχου. Από την ψηφιακή εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, προκύπτει ως ημερομηνία ανάγνωσης της ηλεκτρονικής ειδοποίησης η 16η/10/2025. Εντός δε της ταχθείσας προθεσμίας η προσφεύγουσα εταιρεία απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. .....υπόμνημα με το οποίο εξέφρασε τις αντιρρήσεις της επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, αναφερόμενη μεταξύ άλλων, στο πρόβλημα ενημέρωσης δεδομένων από τη εμπορική εφαρμογή και στην ασυμφωνία (διαφορά) χρέωσης και πίστωσης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, εκδόθηκαν αφού προηγουμένως η αρμόδια φορολογική αρχή είχε κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων.

Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν στερήθηκε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αφού απάντησε, όπως ήδη αναφέρθηκε, στο κοινοποιηθέν Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εκ του αποτελέσματος του ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων δια των οποίων της καταλογίζονται εξοντωτικοί φόροι και πρόστιμα, στοιχειοθετείται πλήρως η παραβίαση, από μέρους της Φορολογικής Αρχής, της Αρχής της Αναλογικότητας.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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 της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .....και με αριθ. πρωτ. ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ/επιβολής προστίμου (άρθρου 85 του ν.5104/2024), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και β) της υπ' αριθ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος (άρθρου 85 του ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2023

- Υπ' αριθ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		2.725.956,23	4.289.961,18	4.289.961,18	1.564.004,95
Αξία φορολογητέων εισροών		2.694.312,84	2.694.312,84	2.694.312,84	
Φόρος εκροών		561.291,71	899.388,06	899.388,06	338.096,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών		570.789,18	570.789,18	570.789,18	
Πιστωτικό υπόλοιπο		9.497,47			9.497,47
Χρεωστικό υπόλοιπο			328.598,88	328.598,88	328.598,88
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			164.299,44	164.299,44	164.299,44
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			**492.898,32**	**492.898,32**	**492.898,32**
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	**9.497,47**			**9.497,47**
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ. .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		68.482,15	934.087,69	934.087,69	865.605,54
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				251.025,61
	Χρεωστικό ποσό	10.187,74	261.213,35	261.213,35	
Προκαταβολή φόρου		17.225,75	17.225,75	17.225,75	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			125.512,81	125.512,81	125.512,81
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	**28.113,49**	**404.751,91**	**404.751,91**	**376.538,42**
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

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.