



Θεσσαλονίκη 08/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: **1190**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,
Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από **10-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ** , κατοίκου Ιωαννίνων, με διεύθυνση έδρας της ατομικής της επιχείρησης επί της οδού Τ.Κ. 45221, κατά: α) των με αριθμ. και/12-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, β των με αριθμ. και/12-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα και γ) των με αριθμ., και/12-12-2023 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2023, αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ./12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 5.553,05€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 2.776,53€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 317,54€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **8.647,12€**.

2) Με την αριθμ./12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 4.491,10€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 2.245,55€, διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 193,56€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **6.930,21€**.

3) Με την αριθμ./12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.570,60€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.785,30€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **5.355,90€**.

4) Με την αριθμ./12-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.739,65€, πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.869,82€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **5.609,47€**.

5) Με την αριθμ./12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 700,00€, διότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε ιδιώτες σε επτά

(7) περιπτώσεις για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, τα οποία δεν έχουν εξοφληθεί μέσω κάρτας ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιζ' και 2 περ. θ' του ν. 4987/2022.

6) Με την αριθμ.**/12-12-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.600,00€, διότι : α) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε ιδιώτες, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, τα οποία δεν έχουν εξοφληθεί μέσω κάρτας ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιζ' και 2 περ. θ' του ν. 4987/2022 και β) η προσφεύγουσα δεν έχει ζητήσει και αντίστοιχα εκδώσει τουλάχιστον τρία (3) λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 για το προϊόν pellet belholz και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 για το προϊόν τσιμέντο λευκό 25Kg, που πούλησε από το υποκατάστημά της για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση της παρ. 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και 2 περ. η' του ν. 4987/2022.

7) Με την αριθμ.**/12-12-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε εμπρόθεσμα στο με αριθμ.**/25-07-2023** έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και 2 περ. γ' του ίδιου ως άνω νόμου.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ.**/2022** εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 12/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με έδρα τα Ιωάννινα, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα παροχής υπηρεσιών πλυσίματος και στεγνού καθαρίσματος κλωστοϋφαντουργικών και γούνινων προϊόντων, ενώ διατηρεί και υποκατάστημα για τη δευτερεύουσα δραστηριότητά της, που είναι το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, στη θέση του Ν. Ιωαννίνων. Για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα κατά την πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης των επιλεχθέντων ειδών REDIT PELLET SH.P.K., ΤΣΙΜΕΝΤΟ ΛΕΥΚΟ 25KG, BELHOLZ 15KG, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 5.156,35€ για το φορολογικό έτος 2017 και 2.829,70 € για το φορολογικό έτος 2018.

Επίσης, κατά τον έλεγχο της ορθής έκπτωσης των δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και των μη εκπιπτόμενων δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ιδίου ως άνω νόμου, διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές αγορών – δαπανών συνολικού ύψους 6.626,93€ για το φορολογικό έτος 2017 και 8.716,37€, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 69-80 και 86-88 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Παράλληλα στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και κατά την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., προέκυψε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 1.201,62€ και αναπαιτούμενες πιστώσεις ύψους 5.510,49€ για το φορολογικό έτος 2017 και αντίστοιχα, ύψους 1.404,84€ και 1.721,33€ για το φορολογικό έτος 2018. Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, αφού διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα για τα υπό κρίση έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013). Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών προσδιορίστηκαν στο ύψος των 64.536,20€, έναντι δηλωθέντων ύψους 40.567,83€ και τα καθαρά κέρδη στο ύψος των 16.975,41€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 13.619,89€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 80.895,57€, έναντι δηλωθέντων ύψους 59.073,75€ και τα καθαρά κέρδη στο ύψος των 18.284,94€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 12.253,25€. Παράλληλα οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους επαναπροσδιορίστηκαν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις και την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Με την από **10-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Η έμμεση τεχνική ελέγχου και εν προκειμένω η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών εφαρμόστηκε από τον έλεγχο με αποκλειστικό έρεισμα τον αριθμό των κρεμαστών που προμηθεύτηκε και λογίστηκε ότι αντιστοιχεί σε παροχή πλούσιματος και σιδερώματος, ωστόσο το δεδομένο αυτό δε δύναται να οδηγήσει σε ασφαλή αποτελέσματα.
2. Η επίκληση των στατιστικών στοιχείων ότι το σιδέρωμα των ρούχων αντιστοιχεί στο 30% και το πλύσιμο στο 70%, είναι απολύτως εσφαλμένο και μη ανταποκρινόμενο σε δική της δήλωση, όπως πλημμελώς αναγράφεται στο σημείωμα. Αρνείται κατηγορηματικά το αναφερόμενο ποσοστό, που από κανένα συγκριτικό στοιχείο του ελέγχου δεν επιβεβαιώνεται.
3. Τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι απολύτως εσφαλμένα τόσο ως προς την αναγνώριση φύρας 5%, αφενός, διότι δεν αναγνωρίζεται η χρήση διπλής και τριπλής κρεμάστρας και αφετέρου το γεγονός ότι κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, το κόστος για το σιδέρωμα ήταν 1€ για το πουκάμισο, 1.50€ για το παντελόνι, ενώ παγίως ίσχυε η προσφορά 2+1 δώρο.

4. Προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτει ότι το έτος 2017 είχε διαθέσιμο υπόλοιπο 56.544,29€ και το έτος 2018, 42.659,70€, χρηματικά ποσά που υπερκαλύπτουν τις ελεγχόμενες χρηματικές καταθέσεις.

5.Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ., πρέπει να επισημανθεί ότι οι διαπιστωθείσες διαφορές στην αξία των φορολογητέων εκροών σε σχέση με τη δηλωθείσα είναι απολύτως αναπόδεικτη και στερείται παντελώς αιτιολογίας, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να καθίστανται άκυρες.

6.Όσον αφορά τις παραβάσεις περί μη τραπεζικής εξόφλησης παραστατικών αξίας άνω των 500€, κατ'επίκληση των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθ. και/12-12-2023 πράξεις επιβολής προστίμων, επισημαίνεται ότι οι λήπτες των προϊόντων που αντιστοιχούν στα ελεγχόμενα παραστατικά δεν έχουν προβεί σε εξόφληση, ώστε αυτονοήτως τυγχάνει αδύνατη η απόδειξη τραπεζικής μεταφοράς.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 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.[.] 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα, όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν. 4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Επειδή με τις διατάξεις 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 κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
 - β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
 - γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
 - δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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 βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, εκδόθηκε η με **A.1008/27-1-2020** απόφαση με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ορίζονται τα εξής :**«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 ...

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν :α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. ...

... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

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

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

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

Επειδή, περαιτέρω με την **Ε 2016/31.01.2020** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

....

....B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται το κατωτέρω ενδεικτικό παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

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

Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος

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

1 μονάδα α' ύλης προς 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος.

και η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος είναι:

τιμή πώλησης 10 ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

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

αγορά α' ύλης 500 μονάδες

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

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

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

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

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική

δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής.

Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. ...».

Επειδή, περαιτέρω, στο **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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος που προέρχεται από την άσκηση παροχής υπηρεσιών σιδερώματος και πλυσίματος με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου των εργασιών, δεδομένου ότι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθόσον οι προσωπικές της δαπάνες για τα έτη αυτά, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τον τιμοκατάλογο της δραστηριότητας του καθαριστηρίου, καθώς και την πληροφορία από την προσφεύγουσα σχετικά με τα ποσοστά της κάθε παροχής υπηρεσίας (σιδερώματος και πλυσίματος) στα συνολικά έσοδα παροχής υπηρεσιών. Ο έλεγχος χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό των εσόδων από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών, το είδος

κρεμάστρα ρούχων, με βάση τη σχέση ότι σε κάθε κρεμάστρα αντιστοιχεί ένα σιδερωμένο ρούχο. Συγκεκριμένα από τα κάτωθι τιμολόγια αγοράς, υπολογίστηκαν τα αντίστοιχα τεμάχια κρεμαστρών ρούχων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018:

ημερομηνία	παραστατικό	Αιτιολογία	Κρεμάστρες ρούχων
20/02/2017	ΤΔΑ		1.000
25/07/2017	ΤΔΑ		500
18/09/2017	ΤΔΑ		500
20/11/2017	ΤΔΑ		500
Σύνολο			2.500

ημερομηνία	παραστατικό	Αιτιολογία	Κρεμάστρες ρούχων
09/05/2018	ΤΔΑ		500
04/07/2018	ΤΔΑ		500
04/09/2018	ΤΔΑ		500
24/09/2018	ΤΔΑ		500
03/12/2018	ΤΔΑ		500
Σύνολο			2.500

Περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε με βάση την κοινή πρακτική, μία φύρα της τάξεως των 5%, προσδιορίζοντας τη συνολική ποσότητα των κρεμαστρών και για τα δύο φορολογικά έτη σε 2.375 $[2.500 - (2.500 \times 5\%)]$.

Ακολουθως, λαμβάνοντας υπόψη ότι :

- i) Σε κάθε κρεμάστρα τοποθετείται ένα σιδερωμένο ρούχο και
- ii) Στο ερωτηματολόγιο που ζητήθηκε απαντήθηκε ότι η τιμή του σιδερώματος κυμαίνεται μεταξύ 3 και 4 ευρώ,
- iii) τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η υπηρεσία σιδερώματος καταλαμβάνει ποσοστό 30% του συνόλου των υπηρεσιών

προσδιόρισε αρχικά τα έσοδα από το σιδέρωμα για κάθε φορολογικό έτος, στο ποσό των 7.125,00€ $(2.375 \times 3,00)$ και στη συνέχεια τα συνολικά έσοδα για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών σε 23.750,00 € $(7.125 \times 100/30)$. Μετά την αφαίρεση των εσόδων της υπηρεσίας σιδερώματος του ποσού των 7.125,00€ από τα συνολικά έσοδα του κλάδου παροχής ποσού 23.750,00€, προσδιόρισε τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας πλυσίματος, στο ύψος των 16.125,00€ $(23.750,00 - 7.125,00)$. Αναλυτικά τα έσοδα από κάθε υπηρεσία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

Σιδέρωμα 30% των πωλήσεων	7.125,00
Πλύσιμο 70% των πωλήσεων	16.625,00
Συνολική μικτή αξία	23.750,00
Καθαρή αξία	19.153,23
Φ.Π.Α.	4.596,77

Στη συνέχεια τα έσοδα του κλάδου παροχής υπηρεσιών που προσδιορίστηκαν με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου ύψους 19.153,23€, συνιστούν τα τελικά έσοδα για κάθε φορολογικό έτος, ως μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα ύψους 1.832,11€ για το φορολογικό έτος 2017 και 1.657,64€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η αγορά των κρεμαστών που η επιχείρησή της χρησιμοποιούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν αντιστοιχεί σε αντίστοιχες παροχές υπηρεσιών, όπως εσφαλμένα έλαβε ο έλεγχος ως δεδομένο, ούτε δύναται να αποτελέσει ασφαλές έρεισμα για εξαγωγή συμπερασμάτων. Συγκεκριμένα, η προμήθεια κρεμαστών γινόταν από έναν και μόνο προμηθευτή, κατά τις περιοδικές επισκέψεις του ιδίου στην περιοχή της, ώστε η αγορά τους τύγχανε ενέργεια ασύνδετη με την ύπαρξη ή όχι αποθέματος στο κατάστημά της. Το γεγονός άλλωστε, ότι δεν γνωστοποίησε απογραφή κρεμαστών στη φορολογική αρχή, ουδόλως δικαιολογεί την εξαγωγή του εσφαλμένου και όλως αβάσιμου συμπεράσματος ότι δήθεν οι αγορασθείσες κρεμάστρες διατέθηκαν στο σύνολό τους προς παροχή υπηρεσιών από το καθαριστήριό της. Επίσης υποστηρίζει ότι επιδείχθηκε στον έλεγχο στοίβα κρεμαστών, φθαρμένων και παραπεταμένων που ανάγονται σε ετήσιο επίπεδο κατά το χρόνο του ελέγχου (2023), προσέτι πλήθος διαθέσιμων κρεμαστών, στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η κρεμάστρα είναι αναλώσιμο υλικό από το οποίο ποτέ ένα καθαριστήριο δεν ξεμένει και ποτέ δεν διατίθενται στο σύνολό τους προς την πελατεία, ώστε να συνάγεται με ασφαλή τρόπο ότι έκαστη κρεμάστρα αντιστοιχεί σε παροχή υπηρεσιών. Άλλως, από μόνη της η αγορά κρεμαστών, ήτοι προϊόντων ευτελούς κόστους αγοράς, ουδόλως δύναται να αποτελέσει στοιχείο προσδιορισμού πωλήσεων. Επιπλέον, συνηθέστατα οι κρεμάστρες χρησιμοποιούνταν δύο ή τρεις ανά ρούχο, όταν επρόκειτο για βαρύ ρουχισμό (όπως παντελόνια, βαριά μπουφάν, κουρτίνες κλπ), αφού η σύστασή τους δεν είναι ανθεκτική σε ιδιαίτερο βάρος και λυγίζουν εύκολα.

Όσον αφορά την επίκληση των στατιστικών στοιχείων, ότι το σιδέρωμα των ρούχων αντιστοιχεί στο 30 % και το πλύσιμο στο 70 %, είναι απολύτως εσφαλμένο και μη ανταποκρινόμενο σε δική της δήλωση, όπως πλημμελώς στο σημείωμα αναγράφεται. Συνέβαινε και εξακολουθεί να συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο, ήτοι το 70 % του κύκλου εργασιών της αντιστοιχεί σε σιδέρωμα και το 30 % σε πλύσιμο. Συνεπώς, αρνείται κατηγορηματικώς το αναφερόμενο ποσοστό, που από κανένα συγκριτικό στοιχείο του ελέγχου δεν επιβεβαιώνεται. Το δε κόστος για το σιδέρωμα κατά την

ελεγχόμενη περίοδο ήταν 1 € για το πουκάμισο, 1,50 € για το παντελόνι, ενώ παγίως ίσχυε η προσφορά 2 + 1 δώρο, στοιχεία τα οποία δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, με τη χρήση των μεθόδων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί, τόσο δεδομένα από τον ελεγχόμενο, όσο και από άλλες πηγές πληροφόρησης.

Επειδή, η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών, όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα με του κύκλου εργασιών (πχ. Σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι υπάρχει μία σταθερή σχέση μεταξύ υπηρεσίας σιδερώματος και κρεμάστρας και συγκεκριμένα ότι για κάθε σιδερωμένο ρούχο αντιστοιχεί μία κρεμάστρα και περαιτέρω, την ύπαρξη φύρας ποσοστού 5% προσδιόρισε τα έσοδα από παροχή σιδερώματος στο ύψος των 7.125,00€ ανά φορολογικό έτος. Στη συνέχεια βασιζόμενος στην παραδοχή, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας σιδερώματος αντιστοιχούν στο 30% των συνολικών εσόδων από παροχή υπηρεσιών, προσδιόρισε τα συνολικά έσοδα στο ύψος των 23.750,00€ ($7.125 \times 100 / 30$) και τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας πλυσίματος, στο ύψος των 16.625,00€ ($23.750,00 - 7.125,00$).

Επειδή, ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών σιδερώματος, στο ύψος των 7.125,00€, συνδέοντας την παρεχόμενη υπηρεσία με τη δαπάνη προμήθειας κρεμαστρών, ωστόσο για την παροχή υπηρεσίας πλυσίματος, λαμβάνοντας υπόψη τις εκδοθείσες εγκυκλίους και αποφάσεις για τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι :

1. Για την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν / υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας (εγκύκλιος Ε. 2016/2020).

2. Κύρια πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό αξιόπιστων αναλογιών, είναι τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, καθώς και από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία και πληροφορίες και διευκρινήσεις που θα παρασχεθούν, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτες πηγές.

3. Το γεγονός ότι ο έλεγχος δε χρησιμοποίησε τεχνικές ανάλυσης και έρευνας ως προς την υπηρεσία πλυσίματος, δεν αξιοποίησε στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας ή μέσα από τρίτες πηγές και δεν προσδιόρισε, με βάση τη συνάρτηση που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (υπηρεσία).

4. Για τον προσδιορισμό των εσόδων από παροχή υπηρεσιών πλυσίματος, ο έλεγχος κατέληξε συμπερασματικά, λαμβάνοντας ως μοναδικό στοιχείο, τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι οι εν λόγω υπηρεσίες (πλυσίματος) αντιπροσωπεύουν το 70% των συνολικών εσόδων από παροχή υπηρεσιών, χωρίς περαιτέρω να γίνει κάποια διασταύρωση από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και αποδείξεων), κρίνουμε ότι ο τρόπος προσδιορισμού των εσόδων από παροχή υπηρεσιών πλυσίματος είναι εσφαλμένος και ως εκ τούτου δεν μπορεί να αποτελέσει έρεισμα ώστε να εξαχθούν ασφαλή αποτελέσματα γι' αυτό το είδος της υπηρεσίας.

Επειδή, περαιτέρω, κατά την εξέταση της υπόθεσης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, καθίσταται εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός των εσόδων παροχής υπηρεσιών πλυσίματος, λόγω έλλειψης αξιόπιστων αναλογιών (μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής – πρώτης ύλης σε υπηρεσία) από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και από τρίτες πηγές, κρίνουμε ότι τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή σιδερώματος αντιπροσωπεύουν το 70% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων και ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών πλυσίματος αντιπροσωπεύουν το 30% των συνολικών εσόδων από παροχή υπηρεσιών, ήτοι, ποσό 3.053,57€ (10.178,57 χ30%) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως προτάθηκε από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου τα συνολικά έσοδα παροχής υπηρεσιών (σιδερώματος και πλυσίματος) επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής :

	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Έσοδα από σιδέρωμα	7.125,00	7.125,00
Έσοδα από πλύσιμο	3.053,57	3.053,57
Συνολική μικτή αξία	10.178,57	10.178,57
Καθαρή αξία	8.208,52	8.208,52
Φ.Π.Α.	1.970,05	1.970,05

Επειδή, ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών σιδερώματος, συνδέοντας την παρεχόμενη υπηρεσία με τη δαπάνη προμήθειας κρεμαστρών, ανεξαρτήτως του ευτελούς κόστους αγοράς της σχετικής δαπάνης (κρεμάστρας), δεδομένου ότι το κόστος αγοράς δεν ασκεί καμία επιρροή κατά την επιλογή του είδους / δαπάνης. Εξάλλου η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί ότι κατά την παροχή υπηρεσίας σιδερώματος, κάθε ρούχο συνοδεύεται από κρεμάστρα, αλλά από πόσες κρεμάστρες, υποστηρίζοντας αναπόδεικτα ότι χρησιμοποιούνται ανά ρούχο δύο ή τρεις κρεμάστρες.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι οι αγαρασθείσες κρεμάστρες διατέθηκαν στο σύνολό τους προς παροχή υπηρεσιών του καθαριστηρίου της, ενώ επιδείχθηκε στοίβα κρεμαστών, φθαρμένων και παραπεταμένων που ανάγονται, απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι από την αξιολόγηση των παραστατικών αγοράς, προκύπτει ότι υπήρξε δεύτερη, τρίτη και τέταρτη παραλαβή κρεμαστών μετά τις 20/2/2017 και 9/5/2018, γεγονός που σημαίνει ότι έχουν εξαντληθεί ή τουλάχιστον έχουν διατεθεί κατά ένα σημαντικό μέρος τα αποθέματα, τα οποία η προσφεύγουσα τα αντικαθιστά ενόψει εποχικών εναλλαγών. Επίσης δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της ακαταλληλότητας σημαντικού αριθμού κρεμαστών, ώστε να δικαιολογείται η αγορά νέων. Επιπλέον ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι χρησιμοποιούνται σε ορισμένες περιπτώσεις δύο ή τρεις κρεμάστρες ανά ρούχο, προβάλλεται αναπόδεικτα,, ενώ σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% το οποίο κρίνεται επαρκές για την κάλυψη των ως άνω περιπτώσεων.

Επειδή, με βάση το με αριθ. πρωτ. /2-10-2023 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα γνωστοποίησε τον τιμοκατάλογο της επιχείρησής της, ενώ στο ως άνω έγγραφό της, αναφέρει ότι το σιδέρωμα κοστίζει 3-4 ευρώ, η ύπαρξη δε της προσφοράς 2+1 έγινε γνωστή μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου με βάση τρεις υπεύθυνες δηλώσεις πελατών της, οι οποίες δεν φέρουν βέβαιη χρονολογία κατάρτισης, καθιστούν τη συγκεκριμένη επίκληση αμφισβητήσιμη, ιδιαιτέρως αν ληφθεί υπόψη, αφενός ότι σε περίπτωση οποιαδήποτε προσφοράς ή προωθητικής ενέργειας, η επιχείρηση οφείλει να αναγράφει σε εμφανές σημείο την εν λόγω προσφορά προς γνωστοποίηση του κοινού και φυσικά προς διευκόλυνση του ελέγχου που μπορεί να λάβει χώρα στο κατάστημα της επιχείρησης και αφετέρου, οι εν λόγω προσφορές είτε γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εν προκειμένω στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, είτε η ίδια η επιχείρηση εκδίδει παραστατικό αυτοπαράδοσης, ώστε να αποδοθεί ο αναλογών ΦΠΑ., εντούτοις, τίποτα από τα ανωτέρω δεν έλαβε χώρα στον παρόντα έλεγχο και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Με βάση τα ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα, το φορολογητέο εισόδημα και οι φορολογητέες εκροές όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση, αναλύονται, ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

Συνολικές πωλήσεις φορολογικού έτους 2017	
Έσοδα από την έμμεση τεχνική έλεγχο για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών	8.208,52
Έσοδα με τις γενικές διατάξεις για τον κλάδο της εμπορίας (έλεγχος αποθεμάτων)	43.892,07
Έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τον κλάδο της εμπορίας (έλεγχος πιστώσεων)	1.201,62
Ασυνήθη έσοδα	289,28
σύνολο	53.591,49

Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2017	
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	53.591,49
Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	42.108,98
Σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	545,49
Μικτό κέρδος	10.937,02
Λοιπά έξοδα	11.533,25
Αποτελέσματα προ φόρων	-596,23
Λογιστικές διαφορές	6.626,93
Φορολογητέα αποτελέσματα	6.030,70

Συνολικές πωλήσεις φορολογικού έτους 2018	
Έσοδα από την έμμεση τεχνική ελέγχου για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών	8.208,52
Έσοδα με τις γενικές διατάξεις για τον κλάδο της εμπορίας (έλεγχος αποθεμάτων)	60.245,81
Έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τον κλάδο της εμπορίας (έλεγχος πιστώσεων)	1.404,84
Μη καταχωρημένα παραστατικά εσόδων στα λογιστικά αρχεία (βιβλία)	91,69
σύνολο	69.950,86

Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2018	
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	69.950,86
Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	59.814,23
Σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	323,05
Μικτό κέρδος	9.813,58
Λοιπά έξοδα	11.189,72
Αποτελέσματα προ φόρων	-1.376,14
Λογιστικές διαφορές	8.716,37
Φορολογητέα αποτελέσματα	7.340,23

Φορολογητέες εκροές και φόρος εκροών	Φορολογικής περιόδου	Φορολογικής περιόδου
--------------------------------------	----------------------	----------------------

	01/01/2017- 31/12/2017	01/01/2018- 31/12/2018
Φορολογητέες εκροές	53.302,21	69.950,86
Φόρος εκροών	12.792,53	16.788,20

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν.4172/2013** «4.Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του **άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο

φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για

«πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδωγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.[...].».

Επειδή ακολούθως, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του [...].

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013,

φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή** με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, περαιτέρω, όπως γίνεται ήδη παγίως δεκτό (ΣτΕ 884/2016 7μ., 1893/2018 7μ., 1896, 1897/2018, 175/2020 κ.ά.) (α) Σε υπόθεση στην οποία αναζητείται αν ποσά τραπεζικών λογαριασμών φορολογούμενου που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του αντιστοιχούν σε μη δηλωθείσα και διαφυγούσα τον φόρο οικονομική ύλη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, καταρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος

διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, καταρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος [βλ. σκέψη 7 της απόφασης ΣτΕ 884/2016]. (β) Η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η ένδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στον νόμο (άρθρα 66 επ. του Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, καταρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο, εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [βλ. σκέψη 8 της απόφασης ΣτΕ 884/2016]. (γ) Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του Κ.Φ.Ε., και ήδη ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, οι οποίες είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφείς και προβλέψιμες στην εφαρμογή τους, για τον μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο [βλ. σκέψη 8 της απόφασης ΣτΕ 884/2016].

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος διότι: α) κατά τον ως άνω προσδιορισμό, η

προσφεύγουσα έλαβε υπόψη τις τεκμαρτές δαπάνες και όχι της πραγματικές και β) από το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο που τυχόν είχε στη διάθεσή της, δεν έχει αφαιρεθεί το σύνολο των τραπεζικών της καταθέσεων. Συνεπώς, το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών που προσδιορίστηκε από την προσφεύγουσα δεν απεικονίζει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο που μπορούσε να έχει στη διάθεσή της κατά την 1/1/2017 και το οποίο θα είχε τη δυνατότητα να καταθέσει σε τραπεζικούς της λογαριασμούς κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών διορθωτικών πράξεων ΦΠΑ, λόγω του ότι στερούνται παντελώς αιτιολογίας, αφού από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει η διαπίστωση διαφοράς στις εκροές 23.679,09 € για το έτος 2017 και 21.821,82 € για το έτος 2018.

Επειδή, από τις διατάξεις της Ε.2016/2020 προκύπτει, ότι εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, λαμβάνονται υπόψη και για τον προσδιορισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου συντελεστή Φ.Π.Α..

Επειδή, εξάλλου από τη από 12/12/2023 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η διαπίστωση της διαφοράς στις εκροές 23.679,09€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 και 21.821,82€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, προκύπτει ως εξής :

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017

Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση pellet	4.789,68	Σελ. 35 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση τσιμέντου	366,67	Σελ. 36 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συναλλαγής με την Ευδοξία Τριανταφύλλου	564,52	Σελ. 45 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συναλλαγής με τον	161,94	Σελ. 45 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συναλλαγής με την	475,16	Σελ. 46 της έκθεσης ΦΠΑ

Διαφορά καθαρής αξίας από παροχή υπηρεσιών με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου	17.321,12	Σελ. 56 της έκθεσης ΦΠΑ
σύνολο	23.679,09	

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018

Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση pellet	1.692,29	Σελ. 43 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση τσιμέντου 50kg	701,47	Σελ. 44 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση τσιμέντου 25kg	435,94	Σελ. 45 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη συμπεριληφθέντα παραστατικά εσόδων στα λογιστικά αρχεία (βιβλία)	91,69	Σελ. 45 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για πώληση τσιμέντου	350,81	Σελ. 46 της έκθεσης ΦΠΑ
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συναλλαγής στον	1.054,03	Σελ. 47 της έκθεσης ΦΠΑ
Διαφορά καθαρής αξίας από παροχή υπηρεσιών με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου	17.495,59	Σελ. 59 της έκθεσης ΦΠΑ
σύνολο	21.821,82	

Σημειώνεται ότι κατά τον υπολογισμό της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με την παρούσας, ως προς τα ποσά που προκύπτουν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής αναπροσαρμόζονται με βάση την κρίση της παρούσας ως προς το ζήτημα αυτό.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010,ορίζεται ότι: «*Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού*

πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) ..., β),

ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α' 58).

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α), β) ... θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ' της παραγράφου 1.»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1026/2018 με θέμα παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων, παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη- αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η έκδοση συνολικά 18 Α.Π.Υ. αξίας άνω των 500,00€, (7 Α.Π.Υ. στη φορολογική περίοδο από 7-6-2017 έως 31-12-2017 και 11 Α.Π.Υ. στο φορολογικό έτος 2018), για τις οποίες δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 20 παρ.3 του Ν. 3842/2010 διαδικασία εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο ύψους 100 ευρώ, για κάθε παράβαση.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι λήπτες των προϊόντων που αντιστοιχούν στα φορολογικά στοιχεία, δεν έχουν προβεί σε εξόφληση ως εκ τούτου τυγχάνει αδύνατη η απόδειξη τραπεζικής μεταφοράς, χωρίς την προσκόμιση οποιουδήποτε αποδεικτικού στοιχείου, όπως ενδεχομένως η λήψη κάποιου μέτρου για την είσπραξη των ποσών άνω των 500,00€ που της οφείλονται και επικαλείται ότι δεν έχουν εξοφληθεί, παρότι έχουν παρέλθει πέντε και πλέον έτη, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη και απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **10-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ. /12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Της προσφεύγουσας	344,92	22.830,82	11.541,19	
	Του συζύγου	10.577,91	10.577,91	10.577,91	
Φόρος κλίμακας		35,78	5.588,83	3.129,14	3.093,36
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022			2.776,53	1.546,68	1.546,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			317,54		
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.285,78	9.932,90	5.925,82	4.640,04

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022

Επί της υπ' αρ. /12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Της προσφεύγουσας	797,78	20.351,19	9.406,48	
	Του συζύγου	10.578,12	10.578,12	10.578,12	
Φόρος κλίμακας		151,39	4.642,49	2.234,63	2.083,24
Προκαταβολή φόρου		99,63	99,63	99,63	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.			2.245,55	1.041,62	1.041,62

4987/2022				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		193,56		
Τέλος επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρου για καταβολή	251,02	7.181,21	3.375,88	3.124,86

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022

Επί της υπ' αριθμ./12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	40.567,83	64.246,92	53.302,21	12.734,38
Αξία φορολογητέων εισροών	49.345,54	47.824,85	47.824,85	1.520,69
Φόρος εκροών	9.736,28	15.419,26	12.792,53	3.056,25
Σύνολο φόρου εισροών	12.213,65	11.848,66	11.848,66	364,99
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.477,37			2.477,37
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.570,60	943,87	943,87
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022		1.785,30	471,93	471,93
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.355,90	1.415,80	1.415,80
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.477,37			2.477,37

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022

Επί της υπ' αριθμ./12-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	59.073,75	80.895,57	69.950,86	9.350,31
Αξία φορολογητέων εισροών	66.620,47	65.328,39	65.328,39	1.292,08
Φόρος εκροών	14.177,70	19.414,94	16.788,20	2.244,07
Σύνολο φόρου εισροών	18.462,75	15.675,29	15.675,29	2.787,46
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.285,05			4.285,05
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.739,65	1.112,91	1.112,91

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022		1.869,82	556,45	556,45
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.609,47	1.669,36	1.669,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.285,05			4.285,05

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022

	Πρόστιμο
Επί της με αριθ./12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017	700,00
Επί της με αριθ./12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018	1.600,00
Επί της με αριθ./12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023	250,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.