



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.11.2024

Αριθμός απόφασης: 3083

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 1.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή....., Α.Φ.Μ....., κατοίκου....., κατά α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, δ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ε) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, στ) της με αριθμόΟριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ζ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, η) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, θ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ι) της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ια) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και ιβ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής....., 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 υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 21.181,76 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.590,88 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.449,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 35.222,30 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 67.762,93 €, έναντι του δηλωθέντος 10.505,46 €.

2. Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 15.166,02 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.583,01 €, ήτοι συνολικό ποσό 22.749,03 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 50.390,34 €, έναντι του δηλωθέντος 11.517,68 €.

3. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.633,63 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.316,82 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.950,46 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 25.477,25 €, έναντι του δηλωθέντος 0,00 €.

4. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 9.927,24 €, πλέον

πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.963,62 €, ήτοι συνολικό ποσό 14.890,86 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 35.497,27 €, έναντι του δηλωθέντος 3.046,73 €.

5. Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.081,87 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ύψους 1.040,94 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.122,81 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.301.664,40 €, αντί του δηλωθέντος 1.293.110,26€.

6. Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.924,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ύψους 3.962,24 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.886,72 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.338.101,31€, αντί του δηλωθέντος 1.305.514,21€.

7. Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 21.722,10 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ύψους 10.861,05 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.583,15 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.352.681,87€, αντί του δηλωθέντος 1.339.173,16€.

8. Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.399,75 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ύψους 699,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.099,63 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.707.544,21€, αντί του δηλωθέντος 1.701.737,76€.

9. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 702,36 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του νέου Κ.Φ.Δ. καθώς δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 1.404,72 €.

10. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 584,40 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του νέου Κ.Φ.Δ. καθώς δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 1.168,80 €.

11. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.998,68 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του νέου Κ.Φ.Δ. καθώς δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 7.997,36 €.

12. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.084,77 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

57 παρ. 6 του νέου Κ.Φ.Δ. καθώς δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. συνολικού ύψους 6.169,55 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ.εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21.5.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η προσφεύγουσα στην ημεδαπή και διαπίστωσε ότι οι κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 7.854,71€ το φορολογικό έτος 2019, ποσού 31.992,10€ το φορολογικό έτος 2020, ποσού 13.508,7€ το φορολογικό έτος 2021 και ποσού 5.806,4,00€ το φορολογικό έτος 2022, αφορούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και ποσά 2.111,04€ και 3.100,00 τα φορολογικά έτη 2020 και 2022, αντίστοιχα αφορούν σε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013:

Φορολογικό έτος 2019								
A/A	Λ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣ Α ΥΛΗ	ΦΠΑ	ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
4	3.228,00	2.603,23	624,7	
9	1.608,	1.296,77	311,20	
17	7.000,00	3.954,71	949,10	
ΣΥΝΟΛΟ						7.854,71	1.885,10	
Φορολογικό έτος 2020								
8	5.000,00	4.032,2	967,70	
9	1.000,00	806,45	193,5	
12	1.000,00	806,45	193,5	
13	25.000,00	20.161,29	4.838,71	
14	710,00	572,58	137,42	
19	2.610,40			1.111,04
21	6.960,20	5.613,06	1.347,14	
23	3.999,60			1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						31.992,1	7.678,10	2.111,04
Φορολογικό έτος 2021								
2	1.000,40	806,77	193,63	
3	1.000,40	806,77	193,63	
5	3.750,00	3.024,19	725,81	
10	350,00	282,26	67,74	
11	10.550,00	8.508,06	2.041,94	
12	100,00	80,65	19,35	
ΣΥΝΟΛΟ						13.508,7	3.242,00	
Φορολογικό έτος 2022								
6	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	806,45	193,55	
10	600,00	438,87	116,13	

14	..... .....	.....	.....	.....	2022-8-8	ΜΤΦ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ		3.100,00
21	.....	.....	.....	.....	5.600,00	4.516,10	1.083,87	
ΣΥΝΟΛΟ						5.806,40	1.393,55	3.100,00

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης και διαπίστωσε:

Α. διαφορές στην αποτίμηση των αποθεμάτων της προσφεύγουσας με τη μέθοδο FIFO στις 31/12/2019, 31/12/2020 και 31/12/2021 που επιφέρουν διαφορές στο κόστος πωληθέντων

Β. διαφορές στο ύψος των αποσβέσεων καθώς και

Γ. λοιπές λογιστικές διαφορές

Βάσει των ως άνω προσδιόρισε τα λογιστικά ακαθάριστα και καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις γενικές διατάξεις φ.ε. ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	1.332.378,90	1.340.233,61
Μείον κόστος πωληθέντων	-1.167.259,25	-1.150.292,09
Μείον Δαπάνες	-154.615,71	-122.300,51
Καθαρά Κέρδη	10.503,94	67.761,41
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	1.247.072,70	1.279.108,83
Μείον κόστος πωληθέντων	-1.108.419,40	-1.099.443,71
Μείον Δαπάνες	-127.138,04	-131.986,72
Καθαρά Κέρδη	11.515,26	48.320,91
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	1.336.516,62	1.350.025,33
Μείον κόστος πωληθέντων	-1.267.011,22	-1.264.501,96
Μείον Δαπάνες	-71.542,71	-78.279,98
Καθαρά Κέρδη	-2.037,31	25.477,25
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	1.701.737,67	1.707.544,12
Μείον κόστος πωληθέντων	-1.619.567,59	-1.619.567,59
Μείον Δαπάνες	-88.916,73	-90.613,41
Καθαρά Κέρδη	-6.746,65	6.302,70

Εν συνεχεία, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) τις διαδοχικές παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και στις τέσσερις υπό έλεγχο χρήσεις και β) ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας σε τουλάχιστον δυο υπό έλεγχο έτη (2020 και 2021) έκρινε ότι **πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών της παρ.2 άρθρου 28 του ν.4172/2013**, ενώ καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα η **Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας**.

Συνοπτικά, βάσει της ως άνω τεχνικής ο έλεγχος προσδιόρισε τα κάτωθι:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022
ΣΥΝΟΛΟ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	1.741.512,12	1.649.356,94	1.789.982,69	2.193.505,25
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	1.746.234,38	1.644.026,68	1.772.049,77	2.229.002,52
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΗΓΩΝ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	-4.722,26	5.330,26	17.932,92	-35.497,27
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ	-4.722,26			-35.497,27

Ακολούθως, από τις ως άνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε ότι για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίζεται με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος ενώ για το φορολογικό έτος 2022 με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς προέκυψαν συγκεντρωτικά τα κάτωθι αποτελέσματα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου	Φορολογητέο εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος
2019	10.505,46	67.762,93	15.227,72	67.762,93
2020	11.517,68	50.390,34	11.517,68	50.390,34
2021	0,00	25.477,25	0,00	25.477,25
2022	3.046,73	9.402,70	35.497,27	35.497,27

Ως προς το ΦΠΑ

Από την αξιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε φορολογητέες εκροές και δεν απέδωσε φόρο εκρών. Επίσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αφού δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων και έκρινε ότι δεν δύναται να εκπεστεί ο φόρος εισροών για τα κάτωθι συνολικά ποσά καθώς αφορούν δαπάνες που δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται σε ΦΠΑ. Ακόμη ο έλεγχος προέβη σε διακανονισμό 3/5 του φόρου εισροών που εξέπεσε η προσφεύγουσα από την δαπάνη αγοράς παγίου στοιχείου και συγκεκριμένα μιας βαμβακοσυλλεκτικής μηχανής το έτος 2018, καθώς έκρινε ότι το 2020 η προσφεύγουσα έπαψε να το χρησιμοποιεί σε πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Συνοπτικά, οι διαφορές στο ΦΠΑ είναι οι κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Φορολογητέες εκροές	Φόρος εκρών	Φορολογητέες εισροές	Φόρος εισροών	Διαφορά
2019	7.854,71	1.885,13	819,80	196,8	2.081,93
2020	31.992,10	7.678,10	1.237,51	246,37	7.924,48
2021	13.508,71	3.242,00	5.047,05	18.480,01	21.722,10
2022	5.806,45	1.393,55	8.939,58	2.077,49	1.399,75

Ως προς τα πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 του ΚΦΔ

Ο έλεγχος διαπίστωσε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης πέλλετ από την προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με ημερομηνία 10/10/2023 ως εξής:

ΕΤΟΣ 2019: 5.853,00€

ΕΤΟΣ 2020: 4.870,00€
ΕΤΟΣ 2021: 33.322,30€
ΕΤΟΣ 2022: 25.706,40€

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ σχετικά με τις ως άνω παραβάσεις αποκυβείσας φορολογητέας ύλης στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και δεν επιβλήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ. 2 ή παρ.1 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 παρ2 του ν.5104/2024). Κατά συνέπεια, ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό των προσβαλλόμενων προστίμων του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024, ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ 2019: 5.853,00€X24%=1.404,72X50%=702,36€
ΕΤΟΣ 2020: 4.870,00€X24%=1.168,80X50%=584,40€
ΕΤΟΣ 2021: 33.322,30€X24%=7.997,36X50%=3.998,68€
ΕΤΟΣ 2022: 25.706,40€X24%=6.169,65X50%=3.084,78€

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ως προς την τραπεζική κίνηση υπ' αριθ. 4, ποσού 3.228,00 €, την 14.2.2019, αυτή αφορά κατάθεση επιταγής εις διαταγήπρος εξόφληση παλαιότερων, χειρόγραφων, επί πιστώσει εκδοθέντων παραστατικών λιανικής πώλησης.
- Ως προς την τραπεζική κίνηση υπ' αριθ. 17, ποσού 7.000,00 €, την 25.9.2019, αυτή αφορά εξόφληση οφειλής του πελάτη....., αγρότη καλλιεργητή, ο οποίος προμηθευόταν πετρέλαιο από το πρατήριο υγρών καυσίμων.
- Ως προς την τραπεζική κίνηση υπ' αριθ. 21, ποσού 373,00 €, την 30.12.2019, αυτή αποτελεί μέρος κατάθεσης τριών επιταγών συνολικής αξίας 6.960,20 € από τα φυσικά πρόσωπα- επιτηδευματίες που αφορούν εξόφληση οφειλών προς το νομικό πρόσωποκι εκ παραδρομής κατατέθηκαν στον ατομικό της λογαριασμό.
- Ως προς τις τραπεζικές κινήσεις υπ' αριθ. 8, 9, 12, 13 και 14, συνολικού ποσού 32.710,00 €, που έλαβαν χώρα από 26.8.2020 έως 6.10.2020 αυτές αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της οντότητας ΙΚΕ.....
- Ως προς τις τραπεζικές κινήσεις υπ' αριθ. 2, 3, 5, 10, 11 και 12 συνολικού ποσού 16.750,70 €, που έλαβαν χώρα από 18.1.2021 έως 9.9.2021 αυτές αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της οντότητας.....
- Ως προς τις τραπεζικές κινήσεις υπ' αριθ. 6 και 10 συνολικού ποσού 1.600,00 €, που έλαβαν χώρα την 22.2.202 και 16.5.2022 αυτές αφορούν μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της οντότητας.....
- Τα ως άνω ποσά αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις της προσφεύγουσας από την....., της οποίας είναι διαχειρίστρια, που επεστράφησαν το 2022 και 2023.
- Ως προς την τραπεζική κίνηση υπ' αριθ. 21 του φορολογικού έτους 2022, αυτή αποτελεί μεταφορά από τον πελάτηοι οποία δεν έγινε δεκτή καθώς στο σώμα του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου αναγράφηκε εκ παραδρομής η παρατήρηση μετρητά.
- Εσφαλμένη αποτίμηση εμπορευμάτων, παραβίαση της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Εσφαλμένα το πλεόνασμα που υπολογίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές για τα έτη 2020 και 2021, δεν θεωρήθηκε ότι αφορά σε μη απεικονιζόμενες τραπεζικά εισπράξεις μετρητών των τελευταίων ημερών πριν το κλείσιμο της χρονιάς, ώστε να συμψηφιστεί με τη διαφορά του έτους 2022.

- Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι δεν υπήρχε χρήση υπαγόμενη σε ΦΠΑ της βαμβακοσυλλεκτικής μηχανής με τη μίσθωση αυτής στην εταιρεία

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου Κ.Φ.Δ. 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 τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα 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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. 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 και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, 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, ...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη

ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1893/2018, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) 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, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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, κατ' αρχήν, 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις

(άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. 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 ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του

Συντάγματος. Επομένως, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....]».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα

απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. ...».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1003/2014 με θέμα παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.

Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου).

Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

[...]

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και **μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ**, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.»

Επειδή στο άρθρο 32 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.»

Επειδή στο άρθρο 18 του ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπíππουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

στ) Οι δαπάνες που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις με έδρα την ημεδαπή σε εταιρείες του εξωτερικού, για την απόκτηση δικαιώματος εισόδου και τοποθέτησης προϊόντων σε σημεία πώλησης στο εξωτερικό (listing fees, slotting fees), καθώς και οι δαπάνες προώθησης, προβολής και διαφήμισης και οι δαπάνες έρευνας αγοράς, δύναται να αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

[...]

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα με διενεργήθηκε έλεγχος από το ΚΕΦΟΜΕΠ με βάση την υπ' αριθ. /15.1.2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας στο πλαίσιο του οποίου πραγματοποιήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου.

Επειδή, ως προς την τραπεζική πίστωση που φέρει τον αριθμό 4 στον πίνακα πιστώσεων του φορολογικού έτους 2019, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά κατάθεση επιταγής εις διαταγή της προς εξόφληση παλαιότερων, χειρόγραφων, επί πιστώσει εκδοθέντων παραστατικών λιανικής πώλησης, πλην όμως από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η επίμαχη καταβολή δεν δύναται να αντιστοιχιστεί με κανένα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν το έτος 2019 προς το εν λόγω φυσικό πρόσωπο, ενώ για τα προηγούμενα έτη 2014- 2018 δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Επίσης, το ποσό της πίστωσης ύψους 3.228,00 € υπερβαίνει κατά πολύ το όριο των 100,00 € που ορίζεται στην ανωτέρω εγκύκλιο για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών για επαγγελματικές συναλλαγές ενώ η επικαλούμενη συναλλαγή δεν τεκμηριώνεται με κανέναν άλλον τρόπο. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η εν λόγω πίστωση ποσού 3.228,00€ αποτελεί **αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** (ύψους 2.603,23€ πλέον ΦΠΑ) από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Επειδή, ως προς την τραπεζική πίστωση που φέρει τον αριθμό 17 στον πίνακα πιστώσεων του φορολογικού έτους 2019, ποσού 7.000,00 €, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά εξόφληση οφειλής του πελάτη της, αγρότη καλλιεργητή, ο οποίος προμηθευόταν πετρέλαιο από το πρατήριο υγρών καυσίμων. **Ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία με α/α που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον εν λόγω αγρότη το 2019 αιτιολόγησε ποσό ύψους 1.690,45€ πλέον Φ.Π.Α. 405,71€, ήτοι συνολικά 2.096,16 €, και έκρινε ότι το υπόλοιπο αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.** Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα προσκομίζει καρτέλα συναλασσομένου έτους 2018 του ως άνω επιτηδευματία, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, στην οποία έχει συμπληρωθεί χειρόγραφα ότι αφορά αγορές πετρελαίου από την προσφεύγουσα, και στο οποίο αναφέρονται σύνολα περιόδου από τα οποία δεν προκύπτει εάν κατά την 31.12.2018 υφίστανται πληρωτέα υπόλοιπα. Επίσης, κατά το προηγούμενο έτος 2018 η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς τον ανωτέρω επιτηδευματία ενώ δεν έχει δηλωθεί ουδεμία συναλλαγή μεταξύ τους στις υποβληθείσες ΜΥΦ. Επιπλέον, το ποσό της πίστωσης ύψους 7.000,00 € υπερβαίνει κατά πολύ το όριο των 100,00 € που ορίζεται στην ανωτέρω εγκύκλιο για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών για επαγγελματικές συναλλαγές ενώ οι επικαλούμενες συναλλαγές δεν τεκμηριώνονται με κανέναν άλλον τρόπο. **Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι από την εν λόγω πίστωση των 7.000,00€ ποσό ύψους 3.954,71€ πλέον ΦΠΑ αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.**

Επειδή ως προς την τραπεζική πίστωση που φέρει τον αριθμό 21 στον πίνακα πιστώσεων του φορολογικού έτους 2022, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποτελεί μεταφορά από τον πελάτη της Όπως αναφέρεται στη σελίδα 21 της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν κατέστη δυνατό να αντιστοιχιστεί η επίμαχη πίστωση με οποιοδήποτε εκδοθέν στοιχείο προς τον ανωτέρω ή συγγενικά του πρόσωπα, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει επιπλέον στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της. Άλλωστε το φορολογητέο εισόδημα που ελήφθη υπόψη για το έτος 2022 έχει προκύψει βάσει έμμεσης τεχνικής ελέγχου και ακόμα και η αποδοχή του εν λόγω ισχυρισμού δεν θα επέφερε μεταβολή σε αυτό. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η εν λόγω πίστωση ποσού 5.600,00€ αποτελεί **αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** (ύψους 4.516,10€ πλέον ΦΠΑ) από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Επειδή ως προς το επικαλούμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 57.980,90€ που σχετίζονται με την επιχείρηση (κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες αγροτικών μηχανημάτων), στην οποία η προσφεύγουσα είναι διαχειρίστρια, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις. Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν επιβεβαιώνεται από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης (τηρεί διπλογραφικά βιβλία), ενώ οι επικαλούμενες καταθέσεις επιστροφής των ποσών που έλαβαν χώρα τα έτη 2022 και 2023 δεν έχουν διενεργηθεί από την προσφεύγουσα αλλά από τους Αντίθετα από τον έλεγχο των υποβληθεισών Μ.Υ.Φ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα και η ως άνω επιχείρηση ενεργούσαν εμπορικές συναλλαγές τα ελεγχόμενα έτη. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω πιστώσεις ποσού 57.980,90€ αποτελούν **αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** από την **ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας**.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα και παραβιάζοντας την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η φορολογική αρχή προέβη σε νέα αποτίμηση εμπορευμάτων την 31/12/2018, με αποτέλεσμα την μείωση του κόστους πωληθέντος φορολογικού έτους 2019 κατά 13.542,49€ και κατά συνέπεια και την ισόποση αύξηση του καθαρού αποτελέσματος χρήσης.

Ωστόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος αφενός διότι η απογραφή λήξης 31/12/2018 ισούται με την απογραφή έναρξης 01/01/2019 και αφετέρου όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος προέβη σε νέα αποτίμηση των αποθεμάτων έναρξης φορολογικού έτους 2019 με βάση τα ληφθέντα τιμολόγια αγορών Δεκεμβρίου 2018 που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα στον έλεγχο ως απάντηση στο με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, στο πλαίσιο διενέργειας της με αριθ.....εντολής ελέγχου του φορολογικού έτους 2018. Συνεπώς το φορολογικό έτος 2018 είναι ελεγχόμενο έτος και σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος θα πρέπει να λάβει υπόψη ότι για τα έτη 2020 και 2021 έχει προκύψει με βάση τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους θετική διαφορά πηγών εσόδων και αναλώσεων εσόδων, ύψους 5.330,26 € και 17.932,92 €, αντίστοιχα, και συνεπώς πρέπει να αφαιρέσει τα ποσά αυτά από την αρνητική διαφορά, ύψους 35.497,27 € που προέκυψε το έτος 2022, καθώς αυτά αποτυπώνουν τις μη απεικονιζόμενες τραπεζικά εισπράξεις μετρητών των τελευταίων ημερών πριν το κλείσιμο της χρονιάς.

Ωστόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος διότι:

α) 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 & 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. Σύμφωνα δε με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες που έχουν δοθεί από την διοίκηση για την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου δεν προβλέπεται η θετική διαφορά μεταξύ του συνόλου των πηγών κεφαλαίων και των αναλώσεων κεφαλαίων μιας χρήσης να θεωρείται «διαθέσιμα μετρητά» ή «υπόλοιπο ταμείου» για την επόμενη ελεγχόμενη χρήση καθώς σε κάθε περίπτωση το αποτέλεσμα της εν λόγω μεθόδου δεν αποσκοπεί στον προσδιορισμό διαθέσιμων μετρητών αλλά στον προσδιορισμό τυχόν αδήλωτων εισοδημάτων.

β) όπως προκύπτει από την σελ. 65 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα ερωτηματολόγια και οι πίνακες διαθεσίμων περιουσιακών στοιχείων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ./05-03-2024 επιστολή δεν προσκομίσθηκαν συμπληρωμένα στον έλεγχο, ενώ από τους ισχυρισμούς της κατά την διάρκεια του ελέγχου προέκυψαν μόνο διαθέσιμα μετρητά στην οικία της ύψους 5.440,00€ στις 31/12/2020, τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, την 21.5.2018, η προσφεύγουσα αγόρασε μία βαμβακοσυλλεκτική μηχανή, καθαρής αξίας 120.000,00 €, πλέον ΦΠΑ, ποσού 28.800,00 €. Με την με α/α/2018 δήλωση Φ.Π.Α. Β' τριμήνου 2018 η προσφεύγουσα ζήτησε την επιστροφή του ανωτέρω ποσού Φ.Π.Α., ύψους 28.800,00 €, την οποία και έλαβε την 18.1.2019. Το παραπάνω πάγιο χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα..... α στο πλαίσιο της δραστηριότητας ΚΛΠ)» από 21.5.2018 έως 15.6.2020 για πράξεις υπαγόμενες στον ΦΠΑ και προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια που αποδεικνύουν τη χρησιμοποίησή του για τις χρήσεις 2018 και 2019. Επίσης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το από 15/06/2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης παγίου στο νομικό πρόσωπο έναντι τιμήματος 200,00 € ετησίως. Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίσταται στην πραγματικότητα μίσθωση του παγίου αλλά δωρεάν παραχώρηση του καθώς α) δεν προκύπτει οποιοδήποτε εκδοθέν παραστατικό εσόδου από την επιχείρηση της προσφεύγουσας, β) δεν προκύπτει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία της σχετικά με έσοδο από εκμίσθωση, γ) δεν προσκομίστηκε οποιαδήποτε σχετική εγγραφή στα βιβλία(η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία), δ) η σύμβαση δεν φέρει βέβαια ημερομηνία, ε) το ετήσιο ποσό της φερόμενης ως μίσθωσης είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με την αξία του παγίου (120.000,00€). Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι το πάγιο δεν χρησιμοποιήθηκε για πράξεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. για την περίοδο 15/06/2020-31/12/2022, προέβη σε διακανονισμό των 3/5 του φόρου εισροών που η προσφεύγουσα εξέπεσε κατά την αγορά του παγίου ήτοι $28.800 \times 3/5 = 17.280\text{€}$ και αφαίρεσε το εν λόγω ποσό από το φόρο εισροών του φορολογικού έτους 2021.

Επειδή η προσφεύγουσα αορίστως ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η ανωτέρω κρίση του ελέγχου χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21.5.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ η προσφεύγουσα που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 1.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής....., Α.Φ.Μ.και την **επικύρωση** α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του

ΚΕΦΟΜΕΠ, δ) της με αριθμό/29.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ε) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, στ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ζ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, η) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, θ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ι) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ια) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και ιβ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2019	
Χρεωστικό ποσό	21.181,76
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.590,88
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.449,66
Σύνολο	35.222,30

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2020	
Χρεωστικό ποσό	15.166,02
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.583,01
Σύνολο	22.749,03

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2021	
Χρεωστικό ποσό	4.633,63
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.316,82
Σύνολο	6.950,45

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2022	
Χρεωστικό ποσό	9.927,24
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	4.963,62
Σύνολο	14.890,86

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019- 31/12/2019	
Χρεωστικό υπόλοιπο	2.081,87
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.040,94
Σύνολο	3.122,81

(Ως η υπ' αριθ./29.5.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2020- 31/12/2020	
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.924,48
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.962,24
Σύνολο	11.886,72

(Ως η υπ' αριθ./29.5.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2021- 31/12/2021	
Χρεωστικό υπόλοιπο	21.722,10
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.861,05
Σύνολο	32.583,15

(Ως η υπ' αριθ./29.5.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2021- 31/12/2021	
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.399,75
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	699,88
Σύνολο	2.099,63

(Ως η υπ' αριθ./29.5.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

3. Πρόστιμα:

-Φορολογικό έτος 2019:

Πρόστιμο μη έκδοσης: **702,36 €**

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου)

-Φορολογικό έτος 2020:

Πρόστιμο μη έκδοσης: **584,40 €**

(Ως η υπ' αριθ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου)

-Φορολογικό έτος 2021:

Πρόστιμο μη έκδοσης: **3.998,68 €**

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου)

-Φορολογικό έτος 2022:

Πρόστιμο μη έκδοσης: **3.084,77 €**

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.

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.