



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/11/2024

Αριθμός Απόφασης: 3165

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-131 2350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Την από 26/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή....., ΑΦΜκατοίκου, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26/06/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγήςΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 18.250,46€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 (άρθρο 58 του ν. 4987/2022), ποσού 9.125,23€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.867,15€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 30.242,84€.

(β) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 35.571.42€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 (άρθρο 58 του ν.4987/2022), ποσού 17.785,71€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.408,97€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 60.766,10€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/05/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των υπ' αριθ.καιεντολών ελέγχου, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα και το σύζυγό της μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 και της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η δήλωση από την προσφεύγουσα, καθαρών κερδών μικρότερων του 10% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την επαγγελματική της δραστηριότητα. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 πληρούνται και οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, κατά συνέπεια εφάρμοσε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος.

Περαιτέρω, στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2019, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και τις οποίες χαρακτήρισε «πρωτογενείς». Με το υπ' αριθ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή προέλευσης ή αιτία των εν λόγω πιστώσεων, καθώς

και ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η ελεγχόμενη και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε, για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, στο με αριθ. πρωτ.υπόμνημά της, διαπίστωσε ότι τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων τα οποία δε δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022, ανέρχονται:

- για τη χρήση 2018 στο ποσό των **7.631,65€** (ως σελ.της έκθεσης ελέγχου)
- για τη χρήση 2019 στο ποσό των **62.480,80€** (ως σελ.της έκθεσης ελέγχου)

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών βάσει των διατάξεων της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπόμενες δαπάνες από τα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές ποσά δαπανών ως κάτωθι:

- για τη χρήση 2018 δαπάνες ποσού **48.005,81€**
- για τη χρήση 2019 δαπάνες ποσού **47.184,30€**

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και με το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημα υπέβαλε τις ενστάσεις της ως προς τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου, ωστόσο οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από 27/05/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογία – Παράνομη μετακύλιση του βάρους απόδειξης: Σχετικά με τις πιστώσεις των οποίων την αιτιολογία η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτή μετά την κατάθεση του σχετικού υπομνήματος από πλευράς της, ισχυρίζεται ότι:
 - Οι υπ' αριθ.εγγραφές/πιστώσεις με αιτιολογία “.....!”, αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από πελάτη, ο οποίος χρησιμοποιεί αυτό το διακριτικό γνώρισμα κατά την κατάθεση των χρημάτων, ενώ σε κάθε κατάθεση αντιστοιχεί φορολογικό παραστατικό

που προσκομίσθηκε στον έλεγχο, ωστόσο η φορολογική αρχή απορρίπτει αναιτιολόγητα τις πιστώσεις αυτές.

- Η φορολογική αρχή εντελώς αναιτιολόγητα δεν δέχεται τα έσοδα από το POS του υποκαταστήματος και τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από ATM στον λογαριασμό της επιχείρησης, οι οποίες επίσης αφορούν σε έσοδα από το κατάστημα της Άρτας.
- Οι ίδιες καταθέσεις μετρητών στον λογαριασμό της επιχείρησης οι οποίες στην πλειοψηφία τους δεν υπερβαίνουν τα 1.000,00 ευρώ, δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του ν. 4172/2013, αφού ληφθούν υπόψη το προφίλ της επιχείρησής της, τα δηλωθέντα εισοδήματά της, η κείμενη νομολογία (ΣτΕ 884/2016), καθώς και οι κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν.

2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων για τον καταλογισμό των αποδιδόμενων παραβάσεων- μη στοιχειοθέτηση της παράβασης- εσφαλμένη εφαρμογή του Νόμου.

- Η ελεγκτική αρχή αυθαίρετα και παρανόμως δεν αναγνωρίζει για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 το ποσό των 11.941,10€ που αφορά σε αγορές που πραγματοποίησε το έτος 2018, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, από την προμηθεύτρια επιχείρησηγια τις οποίες εκδόθηκαν σε διαδοχικές ημερομηνίες τιμολόγια κάτω των 500,00€ και τα οποία εξόφλησε τοις μετρητοίς.
- Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2018 και 2019 τα ποσά των 5.479,04€ και 44.454,94€ αντίστοιχα, κρίνοντας ότι αποτελούν διαφορές μεταξύ του πραγματικού κόστους εισαγωγών και της καταχωρηθείσας αξίας αυτών στα βιβλία.

3. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό – καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα - Παραβίαση της αρχής της Φορολογικής Ισότητας.

- Η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 το ποσό των 18.760,00 € το οποίο αφορά σε ενδοκοινοτικές αγορές που πραγματοποίησε από συνεργαζόμενες ιταλικές εταιρίες, λόγω μη διατραπεζικής εξόφλησης, παρά το γεγονός ότι δεν αμφισβητεί την ύπαρξη των επίδικων συναλλαγών. Κατά συνέπεια η Διοίκηση προσδιορίζει το εισόδημά της λαμβάνοντας πλασματικά ως έσοδο της επιχείρησής της τη δαπάνη ποσού 18.760,00 ευρώ. Η πληρωμή των εν λόγω τιμολογίων με τμηματικές καταβολές δεν αιτιολογεί την ένταξη των δαπανών αυτών μεταξύ των καθαρών κερδών της επιχείρησής της για την εν λόγω ελεγχόμενη περίοδο, καθώς η υπόσταση των δαπανών αυτών δεν αποτελεί αντικείμενο αμφισβήτησης από τον έλεγχο.
- Περαιτέρω, όσον αφορά τις δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 11.825,67€ για το έτος 2018 και τις δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 2.729,30€ για το έτος 2019, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τα ποσά αυτά ως προς την ύπαρξή τους, ότι αποτελούν δηλαδή πραγματικά έξοδα της επιχείρησής της και επομένως θα έπρεπε απλώς να της καταλογιστεί ένα πρόστιμο για τη μη διατραπεζική καταβολή των ποσών αυτών και όχι να της καταλογίζεται το σύνολο των δαπανών στα καθαρά έσοδα της επιχείρησής της, ποσό το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω, αποτελεί πλασματικό εισόδημα αφού στην πραγματικότητα αποτελεί έξοδα της επιχείρησης, και συνεπώς με βάση τις ανωτέρω αιτιάσεις φορολογητέο είναι μόνο το πραγματικό εισόδημα.

4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας: Με τις προσβαλλόμενες πράξεις της καταλογίζεται συνολικά το υπέρογκο, για τα δεδομένα της,

ποσό των 91.008,94€, ενώ έχει ήδη πληρώσει για τα ελεγχόμενα έτη τους σχετικούς φόρους (εισοδήματος και Φ.Π.Α.). Επομένως είναι άκρως αντίθετη με όσα επιτάσσει η ως άνω αρχή, σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η επιβολή φόρου εισοδήματος ερειδόμενη σε πραγματικές δαπάνες, τις οποίες έχει πράγματι πραγματοποιήσει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» 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, στις οδηγίες της **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015**, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

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 προσαύξησης 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 αποδεδειγμένη 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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«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.

3. [...]

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 κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση 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. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. '

[...]

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.

[...]

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός. [...]

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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 άρθ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθ. 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, 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 φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, 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 (άλλως, "τεκμήρια"), 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και

ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, 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.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών καθώς επίσης και τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα, έκρινε ότι:

- Στο φορολογικό έτος 2018, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 7.631,65€ καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
- Στο φορολογικό έτος 2019, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 62.480,80€, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπ' αριθ.εγγραφές/πιστώσεις με αιτιολογίααφορούν σε εξόφληση τιμολογίων από τον πελάτη....., ο οποίος χρησιμοποιεί αυτό το διακριτικό γνώρισμα κατά την κατάθεση των χρημάτων, ενώ κάθε κατάθεση αντιστοιχεί και στο σχετικό φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε η επιχείρησή της. Επιπλέον, η φορολογική

αρχή, εντελώς ανατιολόγητα, δεν δέχεται τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από ΑΤΜ στον λογαριασμό της επιχείρησης, οι οποίες όπως διευκρίνισε με σχετικό υπόμνημα στον έλεγχο, αφορούν σε έσοδα από το κατάστημα της και τα έσοδα από το POS του υποκαταστήματος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας μπορεί να αφορά μόνο μεγάλα ποσά, ενώ από το προφίλ της επιχείρησής της και τα δηλωθέντα εισοδήματά της προκύπτει ότι τα ποσά που αποτελούν ίδιες καταθέσεις μετρητών στον λογαριασμό της επιχείρησης, τα οποία στην πλειοψηφία τους δεν υπερβαίνουν τα 1.000,00 ευρώ, δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4174/2013.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 27/05/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ο έλεγχος διαπίστωσε ασυμφωνία μεταξύ της αιτιολογίας συναλλαγήςτων υπ' αριθ.εγγραφών/πιστώσεων, για τις οποίες από την περιγραφή των συναλλαγών προκύπτει ότι αφορούν μεταφορές μέσω web ή μεταφορές από λογαριασμό τρίτων web και όχι καταθέσεις μετρητών, και των προσκομισθέντων στοιχείων του φερόμενου ως πελάτη.

Επειδή, αναφορικά με τις ανατιολόγητες πιστώσεις, βάσει της ως άνω Απόφασης του ΣΤΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με την κείμενη νομολογία, τα τεκμήρια αποτελούν συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι τόσο η βάση των τεκμηρίων (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και τα συμπεράσματά τους (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη),

συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας και είναι μαχητά (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας βάσει πρωτογενών πιστώσεων σε ατομικούς λογαριασμούς στους οποίους δικαιούχος είναι μόνο η προσφεύγουσα, χωρίς να εξαιρέσει οποιοδήποτε ποσό πίστωσης.

Επειδή, η ΣτΕ 884/16 καλύπτει μόνο περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις εμβασμάτων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το μεγάλο αριθμό και συνολικό ύψος των πιστώσεων που η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ήτοι 1.589 πιστώσεις συνολικού ύψους 519.714,63€ (241.445,67 € στο έτος 2018 και 278.268,96€ στο έτος 2019), την αιτιολόγηση στον έλεγχο της συντριπτικής πλειοψηφίας αυτών, ήτοι αιτιολογήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 449.602,18€ (233.814,02 € στο έτος 2018 και 215.788,16 € στο έτος 2019), το ύψος των κρινόμενων πιστώσεων που αφορούν μη ονομαστικές πιστώσεις (ανώνυμες καταθέσεις μετρητών), καθώς και το οικονομικό προφίλ της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι οι υπό κρίση πιστώσεις θα πρέπει να αξιολογηθούν σε σχέση και με τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, κρίνεται ότι οι παρακάτω πιστώσεις συνολικού ύψους 2.490,00€ στο φορολογικό έτος 2018 και 37.286,00€ στο φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με την αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας:

REC ID	Ημερομηνία Συναλλαγής	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	NO	ΠΙΣΤΩΣΗ
.....	31/7/2018		ΚΑΤ		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!	EUR	330,00
.....	21/9/2018		ΚΑΤ		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ!	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ APS	EUR	1.430,00
.....	16/11/2018		ΚΑΤ		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ!	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ APS	EUR	730,00
Σύνολο 2018								2.490,00

REC ID	Ημερομηνία Συναλλαγής	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	NO	ΠΙΣΤΩΣΗ
....	18/1/2019		ΚΑΤ		ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛ ΗΨΗ!	ΚΑΤΑΘΕΣΗ!	EUR	1.000,00
....	21/1/2019		ΚΑΤ		APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	22/1/2019		ΚΑΤ		APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	710,00

.....	23/4/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ! APS-		EUR	791,00
.....	24/4/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	500,00
.....	8/5/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ! ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!		EUR	1.100,00
.....	10/5/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!		EUR	850,00
.....	10/5/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ! APS-		EUR	350,00
.....	13/5/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	14/5/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	300,00
.....	15/5/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	978,00
.....	17/5/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	29/5/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	10/6/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	18/6/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	19/6/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	900,00
.....	24/6/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	2/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	3/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	275,00
.....	5/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	600,00
.....	5/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	400,00
.....	9/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	12/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	23/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	491,00

.....	24/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	29/7/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	2/8/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	530,00
.....	2/8/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	400,00
.....	12/8/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	365,00
.....	19/8/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	29/8/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	460,00
.....	6/9/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	13/9/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!		EUR	300,00
.....	13/9/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ!		EUR	500,00
.....	17/9/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	1.000,00
.....	23/9/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ!		EUR	1.010,00
.....	18/10/2019		KAT		APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗ ΤΩΝ!		EUR	76,00
.....	8/11/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!		EUR	500,00
.....	29/11/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ!		EUR	400,00
.....	29/11/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛ ΗΨΗ!		EUR	1.500,00
.....	12/12/2019		KAT		ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛ ΗΨΗ!		EUR	3.000,00
.....	13/12/2019		KAT		ΜΕΤΑΦΟΡΑ! ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛ ΗΨΗ!		EUR	1.000,00
.....	13/12/2019		KAT	!	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛ ΗΨΗ!		EUR	3.000,00
Σύνολο 2019								37.286,00

Επειδή, για τις λοιπές πιστώσεις, οι οποίες αναλυτικά αναγράφονται στις σελ. 114-130 της έκθεσης ελέγχου και αφορούν σε ονομαστικές καταθέσεις, μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων, καταθέσεις επιταγών κλπ, όπως προκύπτει και από τα διαλαμβανόμενα στην 27/05/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης και αιτιολόγησης αυτών, δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία,

όπως παραστατικά κατάθεσης, ούτε επικαλέσθηκε συγκεκριμένα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά που να αιτιολογούν τις υπό κρίση πιστώσεις ως πωλήσεις/έσοδα της επιχείρησης, αλλά αορίστως ισχυρίστηκε ότι προέρχονται από καταθέσεις χρημάτων πελατών της. Συνεπώς, δεν τεκμηριώθηκε ο ισχυρισμός της ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις αιτιολογούνται ως προερχόμενες από πωλήσεις σε πελάτες της επιχείρησής της, κατά συνέπεια ορθώς αυτές (οι πιστώσεις) κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι πιστώσεις, για τις οποίες συντρέχει η περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, βάσει της παρούσας ανέρχονται σε 5.141,65€ και 25.194,80€, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί.

Ως προς το 2^ο και 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις για καταλογισμό των σχετικών παραβάσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών 2018 και 2019, κόστος εισαγωγών αξίας 5.479,04€ και 44.454,94€ αντίστοιχα, το οποίο όπως ισχυρίζεται αφορά την αξία προϊόντων όπως υπολογίστηκε κατά τον εκτελωνισμό τους και για την οποία έχει καταβάλει δασμούς και φόρους. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημά της λαμβάνοντας πλασματικά ως έσοδα της επιχείρησής της, λόγω μη αναγνώρισής τους ως εκπεστέες δαπάνες, ποσά συνολικών δαπανών ύψους 30.585,67€ για το έτος 2018 και 2.729,30€ για το έτος 2019, τα οποία αντιστοιχούν σε κόστος ενδοκοινοτικών αγορών και σε δαπάνες μισθοδοσίας, που εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ενώ δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η υπόσταση των δαπανών αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της

αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [...]».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές) [...]

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. [...]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...] 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1061/12-04-2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 27/05/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δαπάνες ύψους 48.005,81€ και το έτος 2018 και 47.184,30€ για το έτος 2019, κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, όπως αναλυτικά περιγράφονται στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	
	2018	2019
Αγορές εσωτερικού με λήψη τριάντα (30) τιμολογίων σε διαδοχικές ημερομηνίες με αξία μικρότερη των 500,00€	11.941,10€	
Διαφορά κόστους εισαγωγών σε σχέση με τα ελεγχθέντα παραστατικά	5.479,04€	44.454,94€
Αξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που καταβλήθηκαν σε μετρητά	18.760,00€	
Δαπάνες μισθοδοσίας που καταβλήθηκαν σε μετρητά	11.825,67€	2.729,36€
Σύνολο λογιστικών διαφορών	48.005,81€	47.184,30€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα και παρανόμως η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 αγορές αξίας 11.941,10€ που πραγματοποίησε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας από τον....., ΑΦΜ....., με το αιτιολογικό της καταχρηστικής πρακτικής που δεν συνάδει με την εμπορική και επιχειρηματική συμπεριφορά καθώς πρόκειται για τιμολόγια κάτω των 500,00€ που εκδόθηκαν σε διαδοχικές ημερομηνίες και εξοφλήθηκαν με μετρητά. Περαιτέρω προβάλλει ως λόγο ότι οι ισχυρισμοί της Διοίκησης για καταχρηστικότητα των ως άνω συναλλαγών είναι συκοφαντικοί και άτοποι, ενώ τυχόν πλημμελής συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης είναι άνευ αξίας, αφού δεν θα μπορούσε να τη γνωρίζει λόγω φορολογικού απορρήτου, και ούτε επηρεάζει τις συναλλαγές που πραγματοποίησε εκείνη με το συγκεκριμένο προμηθευτή.

Επειδή, κατά τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων αποκλίσεις στις δηλώσεις ΜΥΦ, ήτοι διαφορές ως προς τις δηλωθείσες αγορές της προσφεύγουσας από τον προμηθευτήΑΦΜ....., ποσού 11.941,10€. Οι εν λόγω αγορές αφορούσαν

τριάντα (30) τιμολόγια που εκδόθηκαν σε διαδοχικές ημερομηνίες με αξία κατώτερη των 500,00€ και εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς. Η πρακτική αυτή κρίθηκε από τον έλεγχο ως τεχνική διευθέτηση με σκοπό τον περιορισμό της υποχρέωσης της προσφεύγουσας για εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής και την καταστρατήγηση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και κατά συνέπεια το ως άνω ποσό αγορών δεν αναγνωρίστηκε ως εκπεστέα δαπάνη.

Περαιτέρω, στην από 27/05/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επισημάνθηκαν τα κατωτέρω:

« [...] Περαιτέρω, από ελεγκτικές διασταυρώσεις και την επισκόπηση του προφίλ του εν λόγω προμηθευτή – αντισυμβαλλόμενου, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών από τις 3/04/2018, και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα φορολογικό έτος έως σήμερα,

β) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις - καταστάσεις φορολογικών στοιχείων (Μ.Υ.Φ.)

γ) Από την διασταύρωση των δηλώσεων Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλομένωνμε ΑΦΜ στο φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε ως πελάτης, δηλαδή ότι προμηθεύτηκε εμπορεύματα μόνο απόμε ΑΦΜσυνολικής καθαρής αξίας 5.569,60 ευρώ και δηλώθηκε ως προμηθευτής, δηλαδή ότι πώλησε εμπορεύματα καθαρής αξίας 1.364,345,98 ευρώ.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, έχει συνταχθεί από την υπηρεσία μας Δελτίο παροχής πληροφοριών προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την διενέργεια έρευνας στον ανωτέρω φορολογούμενο.....

Το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας θα ληφθεί υπόψη για την διαπίστωση της ορθής έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας από τις φορολογητέες σας εκροές για τον οποίο (Φ.Π.Α.) η υπηρεσία μας τηρεί επιφύλαξη να προβεί σε έκδοση νέας εντολής ελέγχου, κατόπιν λήψης των διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καθαρή αξία των αγορών, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα, συνολικής αξίας 11.941,10 ευρώ, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της ελεγχόμενης. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ως προς τη συνήθη εμπορική πρακτική και επιχειρηματική συμπεριφορά, ήτοι στοιχεία με τα οποία να τεκμηριώνεται ότι οι τρέχουσες ιδιαίτερες ανάγκες της επιχείρησής της επέβαλαν την αγορά αγαθών με διαφορετικά τιμολόγια, εκδοθέντα σε διαδοχικές ημερομηνίες και σε όλες τις περιπτώσεις των συναλλαγών, με καθαρές αξίες κάτω των 500,00€.

Επειδή, περαιτέρω, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2018, ενδοκοινοτικές αγορές συνολικής αξίας 18.760,00€ καθώς και δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ποσού 11.825,67€ και 2.729,36€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, για τις οποίες δεν προέκυψε ότι η τμηματική ή η ολική εξόφλησή τους έχει πραγματοποιηθεί με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Επιπλέον, κατά τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν αγορές της προσφεύγουσας από τρίτες χώρες, διαπιστώθηκε, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 03/07/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της υπό κρίση

ενδικοφανούς προσφυγής, ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία, ως κόστος εισαγωγής, την πλασματική-δασμολογητέα αξία εισαγωγής (όπως αναγράφεται στην διασάφηση του τελωνείου) στην οποία υπολογίζεται ο επιβληθείς φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) 24% για την εισαγωγή των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια διαπιστώθηκε η καταχώρηση επιπλέον ποσών δαπανών, συνολικού ποσού 5.479,04€ και 44.454,94€ κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 και 2019 αντίστοιχα, για τις οποίες δεν υφίστανται τα κατάλληλα δικαιολογητικά καθώς η αξία τους υπερβαίνει την πραγματική.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, τόσο κατά τη διαδικασία του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επιπλέον στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν πληρωμές μέσω τράπεζας ως άνω δαπανών, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, το ποσό των ανωτέρω δαπανών και εξόδων, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή από τη φορολογική αρχή του υπέρογκου για τα δεδομένα της, ποσού των 91.008,94€, ενώ έχει ήδη πληρώσει για τα ελεγχόμενα έτη τους σχετικούς φόρους εισοδήματος και Φ.Π.Α., είναι αντίθετη με όσα επιτάσσει η αρχή της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

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

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

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) τις ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας μέσω αύξησης του αθροιστικού υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών η οποία δεν αιτιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της ελεγχόμενης και του συζύγου της, σε συνδυασμό με το μέγεθος των αγορών εμπορευμάτων που αφορούν την ατομική της επιχείρηση, β) το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα το οποίο δεν επαρκούσε για την κάλυψη των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και γ) την ύπαρξη φορολογικών παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) και στις δυο ελεγχόμενες χρήσεις, έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, κρίθηκε ότι αποτελεί η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας και μετά την αφαίρεση αποκρυβέντος εισοδήματος, βάσει διαπιστώσεων προληπτικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από μη έκδοση ΑΛΠ, προέκυψε για την προσφεύγουσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ποσού 53.279,85€ (53.283,88€-4,03€) και 90.552,36€ (90.558,81€-6,45€), για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 27/05/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις και αφού συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

Φορολογική Περίοδος	Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Ελέγχου με τις γενικές διατάξεις Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Ελέγχου με τις Έμμεσες τεχνικές Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα που λαμβάνεται υπόψιν για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης
1/1-31/12/2018	6.990,00€	62.023,07€	59.665,46€	62.023,07€
1/1-31/12/2019	8.980,00€	111.755,29€	92.642,55€	111.755,29€

Επειδή, ωστόσο, κατόπιν της μερικής αποδοχής των ισχυρισμών της προσφεύγουσας ως προς τον καταλογισμό προσαύξησης περιουσίας βάσει των πρωτογενών πιστώσεων, τα εισοδήματα ανά πηγή προέλευσης, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, προσδιορίζονται βάσει της παρούσας απόφασης ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος		Άθροισμα Καθαρών Ποσών από Μισθούς	Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	Επιχ. Δραστηριότητα	Επιχ. Δραστηριότητα (Αγνώστου Πηγής)	Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων	ΣΥΝΟΛΟ
2018	Ποσά Δήλωσης	1.474,36	4,66	4.902,56	0,00	608,42	6.990,00
	Ποσά ελέγχου	1.474,36	4,66	52.912,40	7.631,65	0,00	62.023,07
	Ποσά ΔΕΔ	1.474,36	4,66	52.912,40	5.141,65	0	59.533,07
	Διαφορά	0,00	0,00	48.009,84	5.141,65	-608,42	52.543,07
2019	Ποσά Δήλωσης	0,00	0,87	2.082,87	0,00	6.896,26	8.980,00
	Ποσά ελέγχου	0,00	0,87	49.273,62	62.480,80	0,00	111.755,29
	Ποσά ΔΕΔ	0,00	0,87	49.273,62	25.194,80	0,00	74.469,29
	Διαφορά	0,00	0,00	47.190,75	25.194,80	-6.896,26	65.489,29

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 27/05/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας, φορολογικών ετών 2018 και 2019, η οποία συντάχθηκε δυνάμει των με αριθ./03-10-2023 και/29-02-2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Επειδή, από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις, αφού συγκριθούν τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο εκ των δύο, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει της παρούσας απόφασης, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
2018	6.990,00€	59.533,07€	53.283,88€	59.665,46€	59.665,46€	53.283,88€
2019	8.980,00€	74.469,29€	90.558,81€	92.642,55€	92.642,55€	90.558,81€

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018:

	Ποσά Δήλωσης (1)	Ποσά Ελέγχου (2)	Ποσά ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3-1)
--	------------------	------------------	--------------	---------------

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,10	4,56	0,10	4,56	0,10	4,56	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		4.902,56		52.912,40		4.906,59	4,03
Προσαύξηση περιουσίας/ φορολογητέα ύλη βάσει έμμεσης μεθόδου				7.631,65		53.279,85	53.279,85
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	1.474,36		1.474,36		1.474,36		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	1.474,46	4.907,12	1.474,46	60.548,61	1.474,46	58.191,00	53.283,88
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	1.474,46	4.907,12	1.474,46	60.548,61	1.474,46	58.191,00	53.283,88
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	608,42						-608,42
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	2.082,88	4.907,12	1.474,46	60.548,61	1.474,46	58.191,00	52.675,46

Φορολογικό έτος 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,09	0,78	0,09	0,78	0,09	0,78	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		2.082,87		49.273,62		2.089,32	6,45
Προσαύξηση περιουσίας/ φορολογητέα ύλη βάσει έμμεσης μεθόδου				62.480,80		90.552,36	90.552,36
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	0,09	2.083,65	0,09	111.755,20	0,09	92.642,46	90.558,81
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	0,09	2.083,65	0,09	111.755,20	0,09	92.642,46	90.558,81
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	3.074,91	3.821,35					-6.896,26
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	3.075,00	5.905,00	0,09	111.755,20	0,09	92.642,46	83.662,55

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, φορολογικών ετών 2018 και 2019, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 26/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της....., ΑΦΜ και την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ./27-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

•

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.082,88	1.474,46	1.474,46	-608,42
	της συζύγου	4.907,12	60.548,61	58.191,00	53.283,88
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	97,55	18.348,01	17.680,78	17.583,23
Προκαταβολή φόρου		1.078,56	1.078,56	1.078,56	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.(αρ.58 ν.4987/22)			9.125,23	8.791,62	8.791,62
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.867,15	2.690,33	2.690,33
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.176,11	31.418,95	30.241,29	29.065,18
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.075,00	0,09	0,09	-3.074,91
	της συζύγου	5.905,00	111.755,20	92.642,46	86.737,46
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	220,38	35.791,80	29.263,37	29.042,99
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.(αρ.58 ν.4987/22)		17.785,71	14.521,50	14.521,50
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		7.408,97	5.688,82	5.688,82
Τέλος Επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων	για καταβολή	220,38	60.986,48	49.473,69
τελών & εισφορών	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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