



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 3386

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312350
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. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και ε) της με αριθμό Α.Ε.Π.Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες απόεκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014).

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αριθμό πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την υπηρεσία μας.
8. Το απόαίτημα της υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης για παροχή επιπλέον στοιχείων.
9. Τη με αριθμό πρωτ.απάντηση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης στο ως άνω αίτημα (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.).
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 115.921,26 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 57.960,63 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 28.080,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 201.962,64 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 115.552,91 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 57.776,46 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 26.318,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 199.647,58 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 679,29 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 339,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.018,94 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 24.830,03 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.415,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 37.245,05 ευρώ.

Με τη με αριθμό Α.Ε.Π.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 57 § 1 του ν.5104/2024 ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2018 και 2019, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου γραφείου και της υπ' αριθ.τροποποιητικής εντολής ελέγχου, με την οποία περιλήφθηκαν στην αρχική εντολή οι φορολογίες Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Μετά την κοινοποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων η προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται στην εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης, ανταποκρινόμενη στο υπ' αριθ.αίτημα του ελέγχου έθεσε στη διάθεσή του όλα τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία των δύο ελεγχόμενων χρήσεων.

Παράλληλα ο έλεγχος ενημερώθηκε από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών για το ύψος των ηλεκτρονικών συναλλαγών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα το 2018 και 2019 ενώ από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) πληροφορήθηκε το ύψος των δαπανών της ΠΟΛ.1033/2014 και των δαπανών βάσει δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που πραγματοποίησε με τον σύζυγό της, τις οποίες συσχέτισε με τα δηλωθέντα εισοδήματα, αποτυπώνοντας τες στον παρακάτω πίνακα:

Α.Φ.Μ.	Όνομ.	Ημ/νια Έναρξης	ΚΑΔ	ΚΑΔ περιγραφή	Δαπάνες ΠΟΛ.1033/2014 και δαπάνες Δ.Φ.Ε. 2018	Δαπάνες ΠΟΛ.1033/2014 και δαπάνες Δ.Φ.Ε. 2018	Συνολικό Εισόδημα 2018	Συνολικό Εισόδημα 2019
[...]	[...]	[...]	[...]	115.139,66	65.662,39	112.395,94	39.598,57

Επιπλέον, από το Σύστημα Μητρώου επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους συμμετέχει η προσφεύγουσα ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος, έλαβε γνώση για το σύνολο των καταθέσεων (ύψους 2.180.787,10 ευρώ για το 2018 και 1.673.673,73 ευρώ για το 2019) καθώς και για το σύνολο των αναλήψεων και χρεώσεων για κάλυψη δαπανών (ύψους 2.124.171,12 ευρώ για το 2018 και 1.697.383,66 ευρώ για το 2019) που πραγματοποιήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη. Από τα ανωτέρω κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το συνολικό δηλωθέν εισόδημα σε συνδυασμό με το σύνολο των αναλήψεων από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της δεν καλύπτουν τις δαπάνες των ελεγχόμενων ετών.

Ακολούθως, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης μιας σειράς πρωτογενών πιστώσεων, συνολικού ύψους 1.318.799,60 ευρώ για το 2018 και 988.867,84 ευρώ για το 2019, που εντοπίστηκαν στις κινήσεις όλων των τραπεζικών λογαριασμών με δικαιούχο ή συνδικαιούχο την ίδια. Οι εν λόγω τραπεζικοί λογαριασμοί περιλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Αύξων αριθμός / σειρά δικαιούχου	ΑΦΜ	Όνομ/μο	Πατρώνυμο
1
2
3
4
5
6
7
8
9

Με το υπ' αριθ.υπόμνημα η προσφεύγουσα προσδιόρισε τόσο τον καταθέτη και τον δικαιούχο των υποδεικνυόμενων πιστώσεων όσο και τον λόγο της μεταφοράς, επισυνάπτοντας σε πολλές περιπτώσεις λογιστικές καρτέλες πελατών ή προμηθευτών. Από την επεξεργασία των απαντήσεων και των προσκομισθέντων στοιχείων ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της σχετικά με την προέλευση μέρους των ελεγχόμενων πιστώσεων, τις οποίες κατέταξε σε πιστώσεις που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και πιστώσεις που αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 21 ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12 ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.	ΣΥΝΟΛΟ
2018	147.908,20	150.700,00	298.608,20
2019	85.970,10	188.953,25	274.923,35

Σημείωση: Το ποσό της προσαύξησης περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) προήλθε από το άθροισμα ανατιολόγητων πιστώσεων μετά τον επιμερισμό τους με βάση τον αριθμό των δικαιούχων του εκάστοτε τραπεζικού λογαριασμού ενώ το ποσό που αφορά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε.) αποτελεί το άθροισμα μέρους των πιστώσεων της εταιρίας, στην οποία η προσφεύγουσα έχει τη θέση της αντιπροέδρου του Δ.Σ., που δε συσχετίστηκαν κατά τον έλεγχο με άλλη αιτία προέλευσης.

Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Απόφασης ΠΟΛ.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων προσδιορισμού του εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε αναφορικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας τα εξής:

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) ανακρίβεια ως προς την ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφής των δύο ελεγχόμενων ετών, αφού για το φορολογικό έτος 2018 στις καταστάσεις απογραφής ζώντων ζώων δε γίνεται απογραφή ακριβώς με βάση τη χώρα προέλευσής τους ενώ για το φορολογικό έτος 2019 στις καταστάσεις απογραφής ζωοτροφών δεν αναγράφονται τα διακριτικά στοιχεία συσχετισμού τους με τις αγορές, κατά παράβαση των άρθρων 4 & 5 του ν.4308/2014,

2) κατά τον έλεγχο κλειστής αποθήκης ως προς το σύνολο του είδους (μοσχαριών) που είχε στην κατοχή της η επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, συσχετίζοντας τα δεδομένα που προέκυψαν από το σύνολο των τιμολογίων αγοράς και πώλησης, τις καταστάσεις γνωστοποίησης μεταβολών των βοοειδών πληθυσμών που υποβλήθηκαν στην κτηνιατρική υπηρεσία και τα τηρούμενα αρχεία της απογραφής των δύο ετών δε διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το σύνολο των ζώων πλην όμως, για το φορολογικό έτος 2018 εντοπίστηκαν διαφοροποιήσεις στους επιμέρους πληθυσμούς ανάλογα με τη χώρα προέλευσης, με συνέπεια να επηρεαστεί η συνολική αξία των αποθεμάτων ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΙΛΑ ΑΝΑ ΖΩΟ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
.....	455	1,18	14	7.507,50	15	8.053,50

.....	450	2,55	29	33.277,50	29	33.277,50
.....	703	2,25	28	44.289,00	24	37.962,00
.....	795	2,35	12	22.419,00	15	22.168,60
ΣΥΝΟΛΟ			83	107.493,00	83	101.491,60

ενώ για το φορολογικό έτος 2019, στο τέλος του οποίου υπήρχαν μόνο ζώα προέλευσης Ρουμανίας, δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση της αξίας των ζωοτροφών λόγω πλημμελούς περιγραφής στο αρχείο απογραφής τους, αλλά διαπιστώθηκε διαφορά στα κιλά ανά ζώο, μετά την εφαρμογή μιας εκ των ενδεδειγμένων μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων, με αποτέλεσμα η αξία των τελικών αποθεμάτων να διαμορφωθεί ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΙΛΑ / ΖΩΟ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΚΙΛΑ / ΖΩΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
.....	2,59	28	491	35.607,32	667,00	42.385,14
.....				18.010,88		18.010,88
ΣΥΝΟΛΟ				53.618,20		60.396,02

3) κατά τον έλεγχο των εκπιπτόμενων δαπανών διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέπεσε δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ έκαστη χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνολικής καθαρής αξίας 11.656,16 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.515,30 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος 2018

α/α	Παραστατικό	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	910,00	118,30	1.028,30
2	975,00	126,75	1.101,75
3	9.771,16	1.270,25	11.041,41
ΣΥΝΟΛΟ			11.656,16	1.515,30	13.171,46

και συνολικής καθαρής αξίας 10.425,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.355,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 που αφορούν το παρακάτω παραστατικό:

Φορολογικό έτος 2019

α/α	Παραστατικό	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	10.425,20	1.355,28	11.780,48

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Φ.Π.Α.

1) μη ταυτοποίηση του υπ' αριθ.παραστατικού που καταχωρήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης, καθαρής αξίας 9.771,16 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.270,25 ευρώ, με συγκεκριμένη δαπάνη.

Ακολούθως ο έλεγχος διερεύνησε την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου ή χρήσης κάθε διαθέσιμου στοιχείου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, και συνήγαγε ότι υφίστανται οι νόμιμες προϋποθέσεις βασιζόμενος στα κάτωθι:

α) δεν έγινε ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφής και απογράφηκαν ανακριβώς τα αποθέματα, με συνέπεια να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να

θεωρείται αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα, που αποτελεί ειδικότερη έκφραση της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013,

β) το ποσό του εισοδήματος που δηλώθηκε κατά τα δύο ελεγχόμενα έτη δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώθηκε ανωτέρω, και επομένως πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Ως ενδεδειγμένη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης προτάθηκε η αρχή των αναλογιών, η οποία εγκρίθηκε με το με αριθμό πρωτ.έγγραφο του προϊσταμένου της υπηρεσίας ελέγχου. Σκοπός της εν λόγω μεθόδου είναι να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανάγοντας τις αγορές σε πωλήσεις με τη χρήση μιας αξιόπιστης βάσης, που εν προκειμένω θεωρήθηκε το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους. Ειδικότερα ο έλεγχος, αντλώντας δεδομένα από το σύνολο των τιμολογίων αγοράς και πώλησης, υπολόγισε τα εξής:

1) το άθροισμα της συνολικής αξίας είδους ανά τιμολόγιο πώλησης,

2) το Περιθώριο Μικτού Κέρδους επί κόστους, ως αποτέλεσμα του πηλίκου:

Τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. – Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α.

Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α.

3) το Μικτό Κέρδος, πολλαπλασιάζοντας το Κόστος Πωληθέντων με το Περιθώριο Μ.Κ.,

4) τον συντελεστή βαρύτητας (άλλως ποσοστό στάθμισης) της συνολικής αξίας κάθε είδους ανά τιμολόγιο, με τη διαίρεση: Συνολική αξία είδους ανά τιμολόγιο

Σ Συνολική αξία είδους ανά τιμολόγιο.

Αναλυτικά, για το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας το σύνολο των τιμολογίων πώλησης που έφεραν στην περιγραφή το είδοςυπολόγισε για το είδος αυτό τα παρακάτω μεγέθη, ως αποτέλεσμα του αθροίσματος των επιμέρους τιμών ανά τιμολόγιο:

- Σ Τιμή ανά κιλό: 115,05

- Σ Αξία: 118.598,65

- Σ Μέση σταθμική τιμή (ποσοστό στάθμισης ή συντελεστής βαρύτητας ανά τιμολόγιο * τιμή / κιλό ανά τιμολόγιο): 4,6.

Επιπλέον, από το σύνολο των τιμολογίων αγοράς εξήγαγε τη συνολική αξία αγορών και τη μέση τιμή αγοράς ως ακολούθως:

Συνολική αξία αγορών

Περιγραφή	Αξία	Ποσότητα σε κιλά
Αγορές ζωοτροφών	104.760,30	
Αγορές ζώντων ζώων	109.038,99	60.429,25
Σύνολο	213.799,29	

Μέση τιμή αγοράς

Περιγραφή	Τιμή	Υπολογισμός
Μέση τιμή αγοράς	2,46	
Τιμή ζωοτροφής	1,18	53.057,66 / 60.429,25 (αξία ζωοτροφών ανά κιλό ζώου)
Συνολική τιμή αγοράς	3,59	

Στη συνέχεια προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση του συντελεστή του μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους ως εξής:

Περιγραφή	Τιμή	Υπολογισμός
Περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους = (Τιμή Πώλησης - Τιμή Αγοράς) / Τιμή Αγοράς	0,279 ή 28%	(4,26 - 3,33) / 3,33
Μικτό κέρδος = Κόστος Πωληθέντων * Περιθώριο Μικτού Κέρδους	38.024,36	135.801,30 * 28%
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Κόστος Πωληθέντων + Μικτό Κέρδος	242.760,66	38.024,36 + 135.801,30 + 68.935,00 (επιδοτήσεις)
Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα - Δαπάνες - Κόστος Πωληθέντων + Λογιστικές Διαφορές	90.380,78	242.760,66 - 28.234,81 - 135.801,30 + 11.656,16

Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2019, λαμβάνοντας το σύνολο των τιμολογίων πώλησης που έφεραν στην περιγραφή το είδοςυπολόγισε για το είδος αυτό τα παρακάτω μεγέθη, ως αποτέλεσμα του αθροίσματος των επιμέρους τιμών ανά τιμολόγιο:

- Σ Τιμή ανά κιλό: 275,36
- Σ Αξία: 160.028,88
- Σ Μέση σταθμική τιμή (ποσοστό στάθμισης ή συντελεστής βαρύτητας ανά τιμολόγιο * τιμή / κιλό ανά τιμολόγιο): 3,78.

Από το σύνολο των τιμολογίων αγοράς εξήγαγε τη συνολική αξία αγορών και τη μέση τιμή αγοράς ως ακολούθως:

Συνολική αξία αγορών

Περιγραφή	Αξία	Ποσότητα σε κιλά
Αγορές ζωοτροφών	104.760,30	
Αγορές ζώντων ζώων	109.038,99	89.024,00
Σύνολο	213.799,29	

Μέση τιμή αγοράς

Περιγραφή	Τιμή	Υπολογισμός
Μέση τιμή αγοράς	2,41	
Τιμή ζωοτροφής	1,18	104.760,30 / 89.024,00 (αξία ζωοτροφών ανά κιλό ζώου)
Συνολική τιμή αγοράς	3,59	

Στη συνέχεια προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση του συντελεστή του μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους ως εξής:

Περιγραφή	Τιμή	Υπολογισμός
Περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους = (Τιμή Πώλησης - Τιμή Αγοράς) / Τιμή Αγοράς	0,217 ή 22%	(4,37 - 3,59) / 3,59
Μικτό κέρδος = Κόστος Πωληθέντων * Περιθώριο Μικτού Κέρδους	55.374,54	254.864,87 * 22%
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Κόστος Πωληθέντων + Μικτό Κέρδος	373.283,40	55.374,54 + 254.864,87 + 63.043,99 (επιδοτήσεις)
Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα - Δαπάνες - Κόστος Πωληθέντων + Λογιστικές Διαφορές + φορολογική αναμόρφωση βάσει δήλωσης	98.942,12	373.283,40 - 30.540,51 - 254.864,87 + 10.425,20 + 638,90

Επομένως, με βάση τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίστηκαν για το φορολογικό έτος 2018 ακαθάριστα έσοδα 242.760,66 ευρώ και καθαρά κέρδη 90.380,78 ευρώ, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 ακαθάριστα έσοδα 373.283,40 ευρώ και καθαρά κέρδη 98.942,12 ευρώ. Σύμφωνα με αυτά ο έλεγχος προέβη στην κατάρτιση των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας για τα δύο φορολογικά έτη ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	184.276,29	242.760,70	58.484,41
Χονδρική Πώληση 13%	111.673,99	170.158,40	58.484,41
Χονδρική Πώληση 24%	3.667,30	3.667,30	0,00
Επιδοτήσεις	68.935,00	68.935,00	0,00
Αγορές	197.036,37	197.036,37	0,00
Αγορές εμπορ. εσωτερικού	45.276,16	45.276,16	0,00
Ενδοκ. αποκτήσεις	98.453,55	98.453,55	0,00
Αγορές α' υλών και λοιπά υλικά	53.306,66	53.306,66	0,00
Απογραφή			
Απογραφή έναρξης	40.226,50	40.226,50	
Απογραφή λήξης	107.493,00	101.461,60	-6.031,40
Συνολικό Κόστος Πωληθέντων	129.769,87	135.801,27	-6.031,40
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	76.463,21	82.494,61	6.031,40
Κόστος αναλώσεων α' υλών	53.306,66	53.306,66	0,00
Μικτά κέρδη	-42.663,39	106.959,43	149.622,82
Ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων	-0,23	0,44	

Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους	-0,33	0,79	1,12
Δαπάνες βιβλίων	28.234,81	28.234,81	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		11.656,16	11.656,16
Καθαρά Κέρδη	26.271,61	90.380,78	64.109,17

Φορολογικό έτος 2019

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών κερδών

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	225.618,44	373.283,40	147.664,96
Χονδρική Πώληση 13%	160.930,45	308.595,41	147.664,96
Χονδρική Πώληση 24%	1.644,00	1.644,00	0,00
Επιδοτήσεις	63.043,99	63.043,99	0,00
Αγορές	213.799,29	213.799,29	0,00
Αγορές εμπορ. εσωτερικού			
Ενδοκ. αποκτήσεις	109.038,99	109.038,99	0,00
Αγορές α' υλών και λοιπά υλικά	104.760,30	104.760,30	0,00
Απογραφή			
Απογραφή έναρξης	107.493,00	101.461,60	-6.031,40
Απογραφή λήξης	53.618,20	60.396,02	6.777,82
Συνολικό Κόστος Πωληθέντων	267.674,09	254.864,87	-12.809,22
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	212.253,30	168.115,45	-44.137,85
Κόστος αναλώσεων α' υλών	55.420,79	86.749,42	31.328,63
Μικτά κέρδη	55.420,79	118.418,53	31.328,63
Ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων	-0,19	0,32	
Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους	-0,16	0,46	
Δαπάνες βιβλίων	30.540,51	30.540,51	0,00
Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	638,90	638,90	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	10.425,20	10.425,20
Καθαρά Κέρδη	-71.957,26	98.942,12	170.899,38

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκαν με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος καθώς και των φορολογητέων εισροών και εκροών ανά χρήση, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Κατά το ποσό των καθαρών κερδών των εμμέσων ο έλεγχος μείωσε το ποσό που αφορά εισοδήματα άγνωστης πηγής, κάνοντας την παραδοχή ότι τα εν λόγω ποσά τραπεζικών καταθέσεων είναι εισπράξεις που προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Με τον τρόπο αυτό μειώθηκε το ποσό της προσαύξησης (πιστώσεις μη αιτιολογημένες) που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατά 64.109,17 ευρώ

για το φορολογικό έτος 2018 και εκμηδενίστηκε για το φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι υπερκαλύφθηκε από τα καθαρά κέρδη των εμμέσων. Επομένως ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά φορολογητέα εισοδήματα της προσφεύγουσας (συζύγου) ανά χρήση ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	150.700,00
Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21§4 ν.4172/2013)	0,00	0,00	0,00	83.799,03
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	37.955,80	26.271,61	37.955,80	90.380,78
Εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο (επιδοτήσεις)	16.613,06	16.938,61	16.613,06	16.938,61
Μερίσματα – Τόκοι - Δικαιώματα	13,55	536,14	13,55	536,14
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	1.870,00	0,00	1.870,00	0,00
Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία	239,83	12.050,84	239,83	12.050,84
ΣΥΝΟΛΟ	56.692,24	55.797,20	56.692,24	354.405,40

Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	188.953,25
Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21§4 ν.4172/2013)	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-18.878,32	-71.957,26	-18.878,32	98.942,12
Εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο (επιδοτήσεις)	15.261,90	15.974,11	15.261,90	15.674,11
Εισόδημα προερχόμενο από κεφάλαιο	1.090,50	212,95	1.090,50	212,95
- Μερίσματα – Τόκοι – Δικ.	10,50	212,95	10,50	212,95
- Ακίνητη Περιουσία	1.080,00	0,00	1.080,00	0,00
Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία	146,22	15.646,38	146,22	15.646,38
ΣΥΝΟΛΟ	16.498,62	31.533,44	16.498,62	319.428,81

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Φ.Π.Α.

Λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων χρήσεων αλλά και τα αποτελέσματα των εμμέσων, βάσει των οποίων προσδιορίστηκαν επιπλέον ακαθάριστα έσοδα – εκροές, υπολόγισε τις φορολογητέες εκροές προσθέτοντας τη διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο (4^ο τρίμηνο), όπως προβλέπεται με την εγκύκλιο Ε.2047/2023. Επαναπροσδιόρισε επιπλέον τις φορολογητέες εισροές του φορολογικού έτους 2018, βάσει της διαφοράς που προέκυψε με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των γενικών διατάξεων. Συνεπώς οι φορολογητέες εκροές και εισροές για κάθε φορολογικό έτος διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Φορολογητέες εκροές**Φορολογικό έτος 2018**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ ΣΤΟ 4 ^ο ΤΡΙΜΗΝΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	184.276,29	242.760,70	58.484,41
ΜΕΙΟΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ	-68.935,00	-68.935,00	
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	98.453,55	98.453,55	
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	4.700,00	4.700,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	218.494,84	276.979,25	58.484,41

Φορολογικό έτος 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ ΣΤΟ 4 ^ο ΤΡΙΜΗΝΟ
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	225.618,44	373.283,40	147.664,96
ΜΕΙΟΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ	-63.043,99	-63.043,99	
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	109.038,99	109.038,99	
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.090,00	3.090,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	274.703,44	422.368,40	147.664,96

Φορολογητέες εισροές**Φορολογικό έτος 2018**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ
-----------	--	--	------------------------------------

ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ	102.916,49	93.145,33	9.771,16
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	98.453,55	98.453,55	
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	4.700,00	4.700,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	206.070,04	196.298,88	9.771,16

Τα ανωτέρω αποτελέσματα ως προς τις διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογητέες εκροές / εισροές των δύο ελεγχόμενων ετών συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018 και 2019. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απάντησε στις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις χωρίς μεταβολή επί των προσωρινών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αναφορικά με τον καταλογισμό στην ίδια, είτε ως προσαύξηση περιουσίας είτε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, πιστώσεων που εντοπίστηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχει, λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι αφορούν την ίδια καθώς ο μόνος λόγος για τον οποίο ορίστηκε συνδικαιούχος ήταν να διευκολύνει τους πραγματικούς δικαιούχους, οι οποίοι είναι συγγενικά της πρόσωπα (.....) και δραστηριοποιούνται επαγγελματικά σε επιχειρήσεις εκτροφής ζώων, να πληρώνουν τις διάφορες υποχρεώσεις τους. Περαιτέρω υποστηρίζει ότι οι επίμαχες πιστώσεις διενεργήθηκαν είτε στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εκάστοτε καταθέτη με τον έτερο συνδικαιούχο του τραπεζικού λογαριασμού είτε ως ταμειακή διευκόλυνση που έλαβε ο έτερος συνδικαιούχος από συγγενικό του πρόσωπο. Όσον αφορά δε τις υπ' αριθ. 22 και 23 πιστώσεις με ημερομηνία συναλλαγής 26/01/2018, συνολικής αξίας 60.026,07 ευρώ, που διενεργήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς με αποκλειστική δικαιούχο την ίδια και ο έλεγχος τις θεώρησε προσαύξηση περιουσίας, υποστηρίζει ότι προέρχονται από προθεσμιακή κατάθεση παρελθόντος έτους και δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις.

2. Βάσει προσκομιζόμενων με την προσφυγή πινάκων απογραφής των ελεγχόμενων ετών ουδεμία παράβαση ή πλημμέλεια υφίσταται στην κατάρτιση της απογραφής των ζώων και των πρώτων υλών (ζωοτροφών), αλλά ακόμα και αν υποθεθεί ότι υπήρχαν πλημμέλειες σε καμία περίπτωση δεν είναι τέτοιας έκτασης ώστε να καθιστούν αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα προκειμένου να στοιχειοθετείται η εφαρμογή εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

3. Δεν υφίστανται οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές, των 9.771,16 ευρώ στο φορολογικό έτος 2018 και των 10.425,20 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019, λόγω μη τραπεζικής εξόφλησης της αξίας των τιμολογίων, αφού αποδεικνύεται από προσκομιζόμενα αποδεικτικά (τραπεζικά αποδεικτικά και τιμολόγιο που δεν είχε προσκομισθεί στον έλεγχο) ότι πράγματι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

4. Η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι μη σύννομη αφού δεν πληρείται καμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 που επικαλείται ο έλεγχος προκειμένου να στηρίξει την απόφασή του και συγκεκριμένα:

α) δεν αποδεικνύεται η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος (παράγραφος 1, περ. α του ν.4172/2013) λόγω της μη καταγραφής στα αρχεία της απογραφής στοιχείων όπως η χώρα προέλευσης των ζώων ή η ποιότητα των ζωοτροφών,

β) δε στοιχειοθετείται το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δεν καλύπτονται οι προσωπικές δαπάνες της από τα δηλωθέντα εισοδήματα (παράγραφος 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013), αφού αναφέρει ποσά δαπανών χωρίς να εξηγήει πώς προέκυψαν αυτά.

5. Η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής που επιλέχθηκε έγινε κατά παράβαση της σχετικών οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης που ορίζουν ότι ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος από τον έλεγχο γίνεται είτε με κάποια έμμεση μέθοδο είτε με τις γενικές διατάξεις, επιλέγοντας τελικά τη μέθοδο με το υψηλότερο φορολογητέο αποτέλεσμα, ενώ εν προκειμένω ο έλεγχος πρόσθεσε στο αποτέλεσμα των εμμέσων τις διαφορές των γενικών διατάξεων.

6. Το πόρισμα του ελέγχου αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας αφού δια μέσου αυτού επιβάλλονται εξοντωτικοί φόροι και πρόστιμα που οδηγούν σε κύρωση δυσανάλογη του επιδιωκόμενου σκοπού.

7. Δεν παρέχεται σαφής και επαρκής αιτιολογία, όπως αυτή κατοχυρώνεται με το άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι δεν τεκμηριώνεται η προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα, με το με αριθμό πρωτ.συμπληρωματικό της υπόμνημα προς την υπηρεσία μας, πρόσθεσε τους παρακάτω επιπλέον ισχυρισμούς που αφορούν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου:

1. Κατά τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους της σελίδας 116 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ως «τιμή πώλησης» η τιμή των 4,37 ευρώ ενώ από τον πίνακα της σελίδα 115 προκύπτει μέση σταθμική τιμή πώλησης 3,78 ευρώ, με συνέπεια να υπολογίζεται μεγαλύτερο περιθώριο μικτού κέρδους και κατ' επέκταση υψηλότερο μικτό κέρδος από το αληθές.

2. Δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού της μέσης τιμής αγοράς για κάθε έτος (2,46 ευρώ για το 2018 και 2,41 ευρώ για το 2019) που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών, όπως αποτυπώνεται στη σελίδα 116 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (και μετέπειτα άρθρου 27 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23,

25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν σε σχέση με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 τα εξής:

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

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση Α.1293/2019 με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«Υστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.
 2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.
 3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.
 4. Στοιχεία που αφορούν εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εξαφανισμένους εμπόρους.
 5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.
- [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 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 [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 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

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

[...]

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας

[...]

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

[...]

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Κ.Φ.Ε. (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 με την παράγραφο 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του Κ.Φ.Ε. (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4987/2022 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.» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων»

Επειδή με την παράγραφο 3 «Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους» της εγκυκλίου ΠΟΛ.1228/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε 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.

[...]

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 προερχόμενης ή σχετιζόμενης 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.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«[...] Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα

αυτών.Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

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

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

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο

εισοδήμα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2016/2020 με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Α' 170)» διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων τα εξής:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που

θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

[...]

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

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

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

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

[...]

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 - *Επαρκής αιτιολογία* του ν.4987/2022, ισχύει ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 65 - *Βάρος απόδειξης* του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, αναφορικά με τα ποσά που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα μετά το άνοιγμα των τραπεζικών της λογαριασμών, δε θα εξεταστούν οι ισχυρισμοί της σχετικά με τις πιστώσεις που έλαβαν χώρα εντός του 2019 και θεωρήθηκαν αρχικά προσαύξηση περιουσίας, συνολικού ύψους 147.908,20 ευρώ, διότι μετά τον υπολογισμό των φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 με την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών δε λήφθηκαν υπόψη αφού ο έλεγχος θεώρησε ότι καλύπτονται από το εισόδημα της έμμεσης μεθόδου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος, κατά τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019, δεν έλαβε υπόψη του την προσαύξηση περιουσίας που προσδιορίστηκε αρχικά για το έτος αυτό, ύψους 85.970,10 ευρώ, με το σκεπτικό ότι καλύπτεται από τη διαφορά των κερδών όπως υπολογίστηκε με την έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών, αλυσιτελώς προβάλλονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αναφορικά με την προσαύξηση του φορολογικού έτους 2019.

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα προβάλλει τα κάτωθι:

A) το σύνολο των πιστώσεων που της καταλογίζονται είτε ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018, πλην των υπ' αριθ. 22, 23, 278 και 314 πιστώσεων, είτε ως εισόδημα του άρθρου 12 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δεν αφορούν την ίδια αλλά τον έτερο συνδικαιούχο του εκάστοτε τραπεζικού λογαριασμού, όπως προκύπτει και από την αναγραφόμενη αιτιολογία της συναλλαγής στην κίνηση του λογαριασμού, ο οποίος είναι και ο πραγματικός δικαιούχος, και αφορούν είτε εισόδημα στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας είτε ταμειακή διευκόλυνση από συγγενικό του πρόσωπο, B) οι υπ' αριθ. 22 και 23 πιστώσεις εντός του 2018, συνολικού ποσού 60.026,07 ευρώ, που διενεργήθηκαν σε ατομικούς της λογαριασμούς αποτελούν προϊόν προθεσμιακής κατάθεσης και επομένως δεν είναι πρωτογενείς πιστώσεις. Περαιτέρω, για τις υπ' αριθ. 278 και 314 πιστώσεις του 2018, ποσού 4.233,30 ευρώ και 1.700,00 ευρώ αντίστοιχα, που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας κατά το ήμισυ - ήτοι κατά 2.966,65 ευρώ - η προσφεύγουσα δεν προβάλλει ισχυρισμούς.

Επειδή αναφορικά με τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ύψους 84.915,48 ευρώ (147.908,20 – 60.026,07 – 2.966,65 ευρώ), και εντοπίστηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετέχει η προσφεύγουσα, λεκτέα τα ακόλουθα:

1. Ο έλεγχος έκρινε ότι συγκεκριμένες πιστώσεις στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους πρώτοι δικαιούχοι (όπως προκύπτει από τη με αριθμό πρωτ.απάντηση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης σε αίτημα της υπηρεσίας μας) είναι τα λοιπά φυσικά πρόσωπα (και όχι η προσφεύγουσα), προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών, κάνοντας δεκτό ότι τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του εκάστοτε δικαιούχου πιστώνονται σε αυτούς τους λογαριασμούς. Στη συνέχεια, όσες πιστωτικές κινήσεις δεν τις θεώρησε προερχόμενες από τον τζίρο τους τις επιμέρισε ισομερώς στους συνδικαιούχους αυτών των λογαριασμών, ήτοι στην προσφεύγουσα και στον εκάστοτε συνδικαιούχο.

2. Ο ως άνω επιμερισμός των επίμαχων πιστώσεων έλαβε χώρα παρά το γεγονός ότι στην αιτιολογία της κάθε συναλλαγής καταγράφεται λεκτικό που αφορά τον έτερο συνδικαιούχο και όχι την προσφεύγουσα.

3. Από τα ηλεκτρονικά αρχεία του taxis και ειδικότερα τις Μ.Υ.Φ. διαπιστώνεται ότι οι λοιποί συνδικαιούχοι έχουν επιχειρηματική σχέση με τους καταθέτες των επίμαχων ποσών.

4. Υφίσταται συγγενική σχέση τόσο μεταξύ της προσφεύγουσας και των καταθετών όσο και μεταξύ των συνδικαιούχων και των καταθετών των επίμαχων ποσών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δεδομένου ότι στο πλαίσιο του ελέγχου δεν τεκμηριώθηκε η κίνηση και η τροφοδοσία των λογαριασμών ώστε να αποδειχθεί ότι οι συναλλαγές αφορούν και στην προσφεύγουσα ο καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας ύψους 84.915,48 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 οφείλει να διαγραφεί.

Επειδή για τις πιστώσεις με α/α 22 – 23, συνολικού ύψους 60.026,07 ευρώ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποτελούν προϊόν προθεσμιακής κατάθεσης, το οποίο πιστώθηκε αρχικά, την, στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρεί στην(α/α 27) και στη συνέχεια, την ίδια μέρα, μεταφέρθηκε στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρεί στην ίδια τράπεζα (α/α 28).

Επειδή τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται με την προσκομισθείσα εκτύπωση των κινήσεων των δύο τραπεζικών λογαριασμών της, από την οποία προκύπτει αφενός μεν ότι η με α/α 27 πίστωση ποσού 30.026,07 ευρώ, την, ήταν προϊόν προθεσμιακής κατάθεσης στον υπ' αριθ. λογαριασμό και αφετέρου ότι η με α/α 28 πίστωση ποσού 30.000,00 ευρώ, την, στον υπ' αριθ. λογαριασμό έγινε με ταυτόχρονη χρέωση του ίδιου ποσού στον πρώτο λογαριασμό, αφού ο αριθμός συναλλαγής χρέωσης ταυτίζεται με τον αριθμό συναλλαγής πίστωσης.

Επειδή επομένως οι ανωτέρω υπ' αριθ. 22 και 23 πιστώσεις, συνολικού ύψους 60.026,07 ευρώ, δεν αποτελούν εισόδημα άγνωστης προέλευσης ή αιτίας αλλά προέρχονται από προγενέστερη προθεσμιακή κατάθεση, η οποία έλαβε χώρα σε χρήση που δεν ελέγχεται, ήτοι προγενέστερα του 2018, οφείλουν να διαγραφούν από το ποσό που προσδιορίστηκε αρχικά ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή ως προς τον καταλογισμό των πιστώσεων που διενεργήθηκαν από την εταιρίακατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 – 2019 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013, συνολικού ύψους 150.700,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 188.953,25 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό τους αποκλειστικά και εξ ολοκλήρου σε βάρος της προσφεύγουσας βασιζόμενος μόνο στην ιδιότητα που κατέχει στην εταιρία(αντιπρόεδρος του ΔΣ). Μάλιστα σημειώνεται ότι ακόμα και στις περιπτώσεις που οι εν λόγω πιστώσεις έλαβαν χώρα σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της,, ο οποίος έχει τη θέση του Προέδρου του Δ.Σ. της καταθέτριας εταιρίας, ο έλεγχος τις καταλόγισε και πάλι αποκλειστικά στην προσφεύγουσα ως εισόδημα από αμοιβές μέλους Δ.Σ.

Επειδή ωστόσο, δεδομένων των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης, (ήτοι ότι από τα στοιχεία των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών αναφέρονται καταρχήν ως πρώτοι δικαιούχοι οι συνδικαιούχοι, ότι οι εν λόγω λογαριασμοί πιστώνονται και με συναλλαγές είτε που αφορούν τους συνδικαιούχους είτε που κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους υφίστανται αιτιολογίες με αναφορά σε αυτούς και όχι στην προσφεύγουσα, ότι τόσο οι λοιποί συνδικαιούχοι όσο και η προσφεύγουσα έχουν εμπορική σχέση και συναλλαγές εμπορικής

φύσεως με την καταθέτρια εταιρία) ο έλεγχος καταλόγισε αποκλειστικά και εξ ολοκλήρου στην προσφεύγουσα τις επίμαχες πιστώσεις ως αμοιβές μελών ΔΣ, χωρίς να διερευνήσει και να αποκλείσει την ύπαρξη άλλης αιτίας συναλλαγής τόσο μεταξύ της προσφεύγουσας όσο και των λοιπών συνδικαιούχων με την ως άνω εταιρία. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη τεκμηρίωσης του ελέγχου ως προς τον καταλογοισμό σε βάρος της βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή αναφορικά με τις υπ' αριθ. 278 και 314 πιστώσεις, οι οποίες διενεργήθηκαν σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της δεν προβάλλονται ισχυρισμοί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ενώ κατά το στάδιο του ελέγχου η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι η μεν πρώτη πίστωση (υπ' αριθ. 278) ποσού 4.233,30 ευρώ, προέρχεται από την επιχείρηση, η οποία δεν εμφανίζεται στην κατάσταση πελατών Μ.Υ.Φ. της επιχείρησης του συζύγου της, ώστε να είναι δυνατή η επαλήθευση του ισχυρισμού αυτού, ενώ η δεύτερη (υπ' αριθ. 314) ποσού 1.700,00 ευρώ αφορά την είσπραξη ενοικίου από τον σύζυγό της, χωρίς ωστόσο το εν λόγω ενοίκιο να εμφανίζεται στη δήλωση Ε2 που υπέβαλε ο σύζυγός της για το φορολογικό έτος 2018, η υπηρεσία μας κρίνει ότι ορθώς τα εν λόγω ποσά θεωρήθηκαν αγνώστου πηγής και καταλογίστηκαν κατά το ήμισυ στην προσφεύγουσα ως προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου, μετά την αξιολόγηση των επιχειρημάτων της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα επικαλούμενα στοιχεία που προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή, γίνεται εν μέρει δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός της.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα επικαλείται δύο αρχεία με τον τίτλο «Απογραφή Ζώντων Ζώων» και ένα αρχείο με τον τίτλο «Απογραφή Ζώντων Ζώων και Ζωοτροφών», τα οποία επισυνάπτει με την υποβολή της προσφυγής, προκειμένου να στηρίξει τη θέση της ότι ο έλεγχος λανθασμένα θεώρησε αναληθή τα δεδομένα της απογραφής των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή ωστόσο από την επισκόπηση των αρχείων αυτών διαπιστώνεται ότι τα αναγραφόμενα δεδομένα είναι αυτά που έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο και αποτέλεσαν τη βάση για τη διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες κρίνονται επαρκείς και αποτυπώνονται με σαφήνεια στις σελίδες 47 έως 54 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δε χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης από την υπηρεσία μας.

Επειδή αναφορικά με το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι οι διαφορές που τυχόν εντοπίστηκαν στα αρχεία της απογραφής δεν είναι ικανής έκτασης ώστε να θεωρηθεί αναξιόπιστο το τηρούμενο λογιστικό σύστημα και να αποτελέσουν για το λόγο αυτό αιτία προσφυγής του ελέγχου στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, η υπηρεσία μας κρίνει ότι οι εν λόγω διαφορές ήταν σημαντικές για την αποτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος και συνακόλουθα του κόστους πωληθέντων με συνέπεια να καλύπτεται μία από τις προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με τον τρίτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι λανθασμένα ο έλεγχος της καταλόγισε λογιστικές διαφορές λόγω μη τραπεζικής εξόφλησης των τιμολογίων ύψους 9.771,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 10.425,20 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, αφού από τα προσκομιζόμενα στοιχεία διαπιστώνεται ευχερώς η εξόφληση με τραπεζικό μέσο.

Επειδή για το τιμολόγιο καθαρής αξίας 9.771,16 ευρώ το 2018, το οποίο δεν είχε προσκομισθεί στον έλεγχο, επικαλείται και προσκομίζει:

- α) αντίγραφο του τιμολογίου, από το οποίο προκύπτει ο αριθμός (.....), η συνολική αξία (11.041,41 ευρώ) και ο εκδότης (.....),
- β) αποδεικτικό της Τράπεζας μεταφοράς ποσού 11.041,41 ευρώ από τον λογαριασμό με IBAN, με δικαιούχο την προσφεύγουσα, στον λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο την εταιρίακαι αιτιολογία:

Επειδή για το τιμολόγιο (.....) καθαρής αξίας 10.425,20 ευρώ το 2019, πλέον Φ.Π.Α. 1.355,28 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας, επικαλείται και προσκομίζει:

- α) αποδεικτικό της Τράπεζας μεταφοράς ποσού 1.780,48 ευρώ από τον λογαριασμό με IBAN, με δικαιούχο την προσφεύγουσα, στον λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο την εταιρία και αιτιολογία:
- β) αντίγραφο της υπ' αριθ.επιταγής της, με ημερομηνία, ποσού 10.000,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας, σε διαταγή της εταιρίας,
- γ) καρτέλα προμηθευτή της εταιρίας(με τον διακριτικό τίτλο) για την επιχείρηση της προσφεύγουσας (προμηθευτής), στην οποία εμφανίζεται στη στήλη της χρέωσης η υπ' αριθ.επιταγή της, ποσού 10.000,00 ευρώ, με ημερομηνία καταχώρησης,
- δ) καρτέλα πελάτη της επιχείρησης της προσφεύγουσας για την εταιρία (πελάτης), στην οποία εμφανίζεται στη στήλη της πίστωσης η υπ' αριθ.επιταγή της, ποσού 10.000,00 ευρώ, με ημερομηνία καταχώρησης,
- ε) καρτέλα προμηθευτή της επιχείρησης της προσφεύγουσας για τον προμηθευτή, στην οποία εμφανίζεται στη στήλη της πίστωσης το τιμολόγιοσυνολικής αξίας 11.780,48 ευρώ, με ημερομηνία, και στη στήλη της χρέωσης η υπ' αριθ.επιταγή της, ποσού 10.000,00 ευρώ, και ποσό 1.780,48 ευρώ με αιτιολογία «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ, με ημερομηνία

Επειδή από όλα τα ανωτέρω στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί στο σύνολό τους στη διάθεση του ελέγχου, αποδεικνύεται ότι τόσο το τιμολόγιο καθαρής αξίας 9.771,16 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.270,25 ευρώ (ήτοι συνολικής αξίας 11.041,41 ευρώ) όσο και το τιμολόγιο καθαρής αξίας 10.425,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.355,28 ευρώ (ήτοι συνολικής αξίας 11.780,48 ευρώ) εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, και δη το πρώτο με μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών και το δεύτερο κατά ένα μέρος με μεταβίβαση τραπεζικής επιταγής και κατά το υπόλοιπο με μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών, οι αντίστοιχες λογιστικές διαφορές που υπολόγισε ο έλεγχος οφείλουν να διαγραφούν.

Επειδή περαιτέρω, με την προσκόμιση του αντιγράφου του υπ' αριθ. τιμολογίου της εταιρίας, το οποίο δεν είχε προσκομισθεί στον έλεγχο με συνέπεια ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. να θεωρείται μη εκπεστέος, γίνεται ταυτοποίηση της εν λόγω δαπάνης και επαναπροσδιορίζονται οι φορολογητέες εισροές για το φορολογικό έτος 2018.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, μειώνονται οι λογιστικές διαφορές κατά 9.771,16 ευρώ και διαγράφεται η διαφορά των φορολογητέων εισροών για το φορολογικό έτος 2018, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 διαγράφονται οι λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι το υπ' αριθ.τιμολόγιο της εταιρίας ήταν η μοναδική λογιστική διαφορά για το έτος αυτό.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που επικαλείται ο έλεγχος για το προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα δεν υφίσταται αναξιοπιστία του λογιστικού συστήματος λόγω των διαφορών απογραφής ούτε υπολείπονται των δαπανών που διενεργήθηκαν κατά τα δύο ελεγχόμενα έτη τα δηλωθέντα εισοδήματα της ίδιας και του συζύγου της.

Επειδή αναφορικά με την πρώτη προϋπόθεση, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η διαφορά της απογραφής δεν είναι τέτοιας έκτασης ώστε να τεθεί ζήτημα αναξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, οπότε καλύπτεται η προϋπόθεση της παραγράφου 1 περιπτ. α του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή προκειμένου να είναι σε θέση να κρίνει τη συνδρομή της δεύτερης προϋπόθεσης για την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου, ήτοι αυτή της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών από τα δηλωθέντα εισοδήματα, η υπηρεσία μας έστειλε το απόαίτημα προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης ζητώντας, μεταξύ άλλων, να διευκρινισθούν τα ποσά των δαπανών των δύο ελεγχόμενων ετών, όπως αποτυπώθηκαν στον πίνακα της σελίδας 12 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ύψους 115.139,66 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 112.395,94 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, που συγκρίθηκαν με συνολικά εισοδήματα ύψους 112.395,94 ευρώ και 39.598,57 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ανταποκρινόμενο στο ανωτέρω αίτημα, με τη με αριθμό πρωτ.απάντηση προς την υπηρεσία μας, παρέθεσε ανάλυση των δαπανών βάσει της οποίας αθροίζονται τα παρακάτω ποσά ανά φορολογικό έτος:

- δαπάνες φορολογικού έτους 2018:

1) πληρωμές οφειλών (φόρων, προστίμων κ.λ.π.) βεβαιωμένων από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το taxisnet, για τον σύζυγο της προσφεύγουσας,, συνολικού ποσού 62.783,46 ευρώ και για την προσφεύγουσα συνολικού ποσού 759,99 ευρώ,

2) από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για τον σύζυγο, δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδικός 049) ποσού 36.155,28 ευρώ και δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων κ.λ.π. (κωδικός 735) ποσού 12.000,00 ευρώ και για τη σύζυγο, δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδικός 050) ποσού 10.104,88 ευρώ,

3) από τα στοιχεία της ΠΟΛ.1033/2014 πληρωμές για δάνεια και για τους δύο συζύγους ποσού 322,72 ευρώ και πληρωμές ασφαλιστρών, οι οποίες δε λαμβάνονται υπόψη αφού ενδέχεται να περιλαμβάνονται στον κωδικό 049 της δήλωσης, συνολικού ποσού 3.427,78 ευρώ,

ήτοι σύνολο δαπανών ποσού 122.126,21 ευρώ που συγκρίνονται με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα των δύο συζύγων ποσού 112.395,94 ευρώ,

- δαπάνες φορολογικού έτους 2019:

1) πληρωμές οφειλών (φόρων, προστίμων κ.λ.π.) βεβαιωμένων από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το taxisnet, για τον σύζυγο, συνολικού ποσού 37.086,94 ευρώ και για την προσφεύγουσα συνολικού ποσού 1.292,45 ευρώ,
2) από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για τον σύζυγο, δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδικός 049) ποσού 13.600,00 ευρώ και δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων κ.λ.π. (κωδικός 735) ποσού 12.000,00 ευρώ και για τη σύζυγο, δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδικός 050) ποσού 10.104,88 ευρώ,
3) από τα στοιχεία της ΠΟΛ.1033/2014 πληρωμές για δάνεια και για τους δύο συζύγους ποσού 316,02 ευρώ,
ήτοι σύνολο δαπανών ποσού 71.979,39 ευρώ που συγκρίνονται με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα των δύο συζύγων ποσού 39.598,57 ευρώ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως της κάλυψης ή μη των δαπανών της προσφεύγουσας από το δηλούμενο εισόδημά της, αιτιολογημένα ο έλεγχος προσέφυγε στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των δύο ελεγχόμενων ετών δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκαν διαφορές στην απογραφή των τηρούμενων αποθεμάτων και επιπρόσθετα πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, αφού προέκυψε προσαύξηση περιουσίας που δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημά της, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 η τηρούμενη απογραφή για τα αποθέματα ζωοτροφών δεν αποτύπωσε τις απαραίτητες πληροφορίες ώστε να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, με αποτέλεσμα να πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και κρίνεται σύννομη η προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή με τον πέμπτο ισχυρισμός της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν έγινε ορθός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με την επιλεχθείσα έμμεση μέθοδο της αρχής των αναλογιών διότι, κατά παράβαση των σχετικών οδηγιών της ΠΟΛ.1050/2014, στο αποτέλεσμα των εμμέσων προστέθηκε το αποτέλεσμα που εξήγαγε ο έλεγχος με τις γενικές διατάξεις αντί να γίνει σύγκριση μεταξύ των δύο και επιλογή του μεγαλύτερου.

Επειδή με την απόφαση ΠΟΛ.1050/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. που επικαλείται η προσφεύγουσα παρέχονται οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022, ήτοι της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, της τεχνικής της καθαρής θέσης και της τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων, κατά την εφαρμογή των οποίων πράγματι συγκρίνονται τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου ελέγχου με τα αποτελέσματα των γενικών διατάξεων και λαμβάνονται τα μεγαλύτερα μεταξύ των δύο, πλην όμως στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εφάρμοσε την τεχνική της αρχής των αναλογιών (περίπτωση α' του άρθρου 27 του ν.4987/2022) που αναλύεται στην εγκύκλιο Ε.2016/2020, σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα της έμμεσης μεθόδου συγκρίνονται με τα δηλωθέντα και όχι με τα αποτελέσματα των γενικών διατάξεων, που σημαίνει ότι είναι δυνατός ο συνυπολογισμός των αποτελεσμάτων της έμμεσης μεθόδου με τα αποτελέσματα των γενικών διατάξεων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι τα ακαθάριστα έσοδα και ακολούθως τα καθαρά κέρδη από

επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν μόνο με την έμμεση μέθοδο, αφού τόσο ο συνυπολογισμός των επιδομάτων, όπως δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, όσο και της προσαύξησης, όπως υπολογίστηκε με τις γενικές διατάξεις, δεν οδήγησαν σε διπλό υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος ανά χρήση. Συγκεκριμένα, ορθώς προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα το ποσό των επιδοτήσεων που έλαβε η προσφεύγουσα ανά φορολογικό έτος αφού το ποσό αυτό δεν αποτελεί τμήμα των ακαθάριστων εσόδων (πωλήσεων) αλλά εισόδημα πρόσθετο αυτών, ενώ το ποσό της προσαύξησης που θα μπορούσε να αφορά τον τζίρο (πωλήσεις) τις επιχειρήσεις δεν καταλογίστηκε αυτούσιο αλλά μόνο κατά το μέρος που δεν καλυπτόταν από τη διαφορά μεταξύ δηλωθέντων κερδών και κέρδων βάσει της έμμεσης μεθόδου (αρχή των αναλογιών). Είναι δε προς το συμφέρον της προσφεύγουσας το γεγονός ότι το ποσό της προσαύξησης συγκρίθηκε με τη διαφορά μεταξύ δηλωθέντων κερδών και κέρδων βάσει της αρχής των αναλογιών διότι η διαφορά αυτή είναι μεγαλύτερη από τη διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων (τζίρου) δήλωσης και ακαθάριστων εσόδων βάσει της αρχής των αναλογιών. Με τον τρόπο αυτό, από την αρχικώς προσδιορισθείσα προσαύξηση του φορολογικού έτους 2018 ύψους 147.908,20 ευρώ καταλογίστηκε τελικά προσαύξηση ύψους 83.799,03 ευρώ (147.908,20 ευρώ – 64.109,17 ευρώ) αφού το ποσό αυτό δε μπορούσε να δικαιολογηθεί από τα έσοδα (ή κέρδη) από επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ η προσαύξηση περιουσίας που προσδιορίστηκε για το φορολογικό έτος 2019 σε 85.970,10 ευρώ διαγράφηκε εξ ολοκλήρου αφού μπορούσε να δικαιολογηθεί βάσει του τζίρου (ή των κερδών) από επιχειρηματική δραστηριότητα (85.970,10 – 170.899,38 ευρώ).

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πέμπτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή με τον έκτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

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 ενώ ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων δεν ανήκει στη δικαιοδοσία της υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται ο έκτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή με τον έβδομο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν παρέχεται επαρκής αιτιολογία ως προς την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών όπως διατυπώνονται στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και αναλύθηκαν κατά την εξέταση των προηγούμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο έβδομος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Ως προς τους πρόσθετους ισχυρισμούς του συμπληρωματικού υπομνήματος

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του με αριθμό πρωτ.συμπληρωματικού υπομνήματος η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι λανθασμένα λήφθηκαν ως τιμή πώλησης τα 4,37 ευρώ για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους για το φορολογικό έτος 2019 έναντι της ορθής των 3,78 ευρώ, όπως προκύπτει από τη σελίδα 115 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η υπηρεσία μας με το απόαίτημα προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Θεσσαλονίκης συμπεριέλαβε ερώτημα σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό και το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τη με αριθμό πρωτ.απάντηση προς την υπηρεσία μας, απέστειλε τον πίνακα των σελίδων 111 – 115 της έκθεσης ελέγχου στον οποίο αποτυπώθηκε μεταξύ άλλων η στήλη με τίτλο «τιμή / κιλό». Στη βάση της στήλης αυτής αναγράφεται η τιμή 4,37, που αποτελεί τον μέσο όρο όλων των τιμών ανά κιλό της στήλης, ήτοι τον λόγο του αθροίσματος όλων των τιμών / κιλό προς τον αριθμό των τιμολογίων πώλησης (ή αριθμό των γραμμών) που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για την κατάρτιση του πίνακα. Επομένως, η τιμή 4,37 ευρώ που χρησιμοποιήθηκε δεν είναι λανθασμένη αλλά προκύπτει από τα δεδομένα του πίνακα των σελίδων 111 – 115 της έκθεσης ελέγχου αλλά από λάθος στην εκτύπωση δεν αποτυπώθηκε στην έκθεση ελέγχου. Αντίθετα η τιμή 3,78 που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι το άθροισμα των μέσων σταθμικών τιμών όλων των τιμολογίων (ή γραμμών) και όχι η μέση τιμή πώλησης η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό του συμπληρωματικού υπομνήματος η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά την εξαγωγή του περιθωρίου μικτού κέρδους στη σελίδα 116 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αποτυπώνεται ο τρόπος υπολογισμού της μέσης τιμής αγοράς, που είναι 2,46 για το 2018 και 2,41 για το 2019.

Επειδή, κατόπιν επικοινωνίας με τον αρμόδιο ελεγκτή προκειμένου να απαντήσουμε στον ως άνω ισχυρισμό μας εστάλη η συνέχεια του πίνακα με τίτλο «ΑΓΟΡΕΣ» της σελίδας 111, η οποία εκ παραδρομής δε συμπεριλήφθηκε στην έκθεση ελέγχου, επομένως το σύνολο του πίνακα που περιλαμβάνει τα δεδομένα των τιμολογίων αγορών για την επιχείρηση της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 αποτυπώνεται παρακάτω:

		ΤΔΑ	Τ.Π.Υ	ΤΜΧ	ΚΙΛΑ	ΤΙΜΗ/ΚΙΛΟ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΣΤΑΘΜΙΣ ΗΣ	ΚΙΛΑ/ΖΩΟ	ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΤΙΜΗ	
ΟΚΤ.	ΗΥ(ΟΥΓ)	42750	2200	27	18528	2,25	41688	0,313688	686,2222	0,705797	
ΝΟΕΜ	ΡΟ(ΡΟ)	33277,5	750	29	13050	2,55	33277,5	0,250402	450	0,638524	
ΔΕΚ.	ΡΛ(ΠΟ)	22426,05	1750	15	9543	2,35	22426,1	0,168748	636,2	0,396558	
ΙΑΝ.	ΕΛΛΑΔΑ	35505	0,00	42	13150	2,7	35505	0,267163	313,0952	0,721339	
ΔΕΚ.	ΕΛΛΑΔΑ CAMP	1614/12- 12-2018		14	6158,25	1,7					
						11,55	ΣΥΝΟΛΟ	132897		2,462218	
				113							
			ΥΠΟΛΟΙΠ Ο ΑΠΟ 2017	62	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	2,89					ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ
				175							

Αρχικά υπολογίστηκαν τα εξής μεγέθη για κάθε περίοδο (ή γραμμή του πίνακα):

Ποσοστό στάθμισης = Αξία / Συνολική Αξία

Μέση σταθμισμένη τιμή = Τιμή/κιλό * ποσοστό στάθμισης,

και στη συνέχεια υπολογίστηκε η μέση σταθμική τιμή ως το άθροισμα των επιμέρους μέσων σταθμισμένων τιμών, η οποία χρησιμοποιήθηκε ως μέση τιμή αγοράς για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους της σελίδας 116 της έκθεσης ελέγχου. Αναφορικά με την τιμή 2,41 που λήφθηκε ως μέση τιμή αγοράς για το φορολογικό έτος 2019 αυτή προέκυψε από τα δεδομένα του πίνακα «ΑΓΟΡΕΣ» της σελίδας 115, με την εξής διαίρεση:

$\Sigma \text{ Τιμή/κιλό} = \frac{7.218}{3} = 2,41$

Αριθμός περιόδων 3

Ως εκ τούτου οι τιμές αγοράς που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους των δύο ελεγχόμενων χρήσεων προκύπτουν από τα δεδομένα του πίνακα «ΑΓΟΡΕΣ» της σελίδας 111 και της σελίδας 115 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή μετά την εν μέρει αποδοχή του πρώτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας αφαιρούνται οι με α/α 27 – 31 πιστώσεις (υπ' αριθ. 22, 23, 106, 145, 150 βάσει ελέγχου) από το ποσό που προσδιορίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ύψους 64.026,07 ευρώ, και διαγράφονται τα ποσά που καταλογίστηκαν ως εισόδημα του άρθρου 12 του ν.4172/2013 για τα δύο ελεγχόμενα έτη, συνολικού ύψους 150.700,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 188.953,25 ευρώ για το 2019. Περαιτέρω, με την αποδοχή του τρίτου ισχυρισμού της διαγράφονται οι λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν στα δύο ελεγχόμενα έτη, ύψους 9.771,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 10.425,20 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 ενώ αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. του τιμολογίου που θεωρήθηκε λογιστική διαφορά για το φορολογικό 2019, ύψους 1.270,25 ευρώ. Λόγω των τροποποιήσεων αυτών επαναπροσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογητέες εισροές και το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	184.276,29	242.760,70	242.760,70	58.484,41

Χονδρική Πώληση 13%	111.673,99	170.158,40	170.158,40	58.484,41
Χονδρική Πώληση 24%	3.667,30	3.667,30	3.667,30	0,00
Επιδοτήσεις	68.935,00	68.935,00	68.935,00	0,00
Αγορές	197.036,37	197.036,37	197.036,37	0,00
Αγορές εμπορ. εσωτερικού	45.276,16	45.276,16	45.276,16	0,00
Ενδοκ. αποκτήσεις	98.453,55	98.453,55	98.453,55	0,00
Αγορές α' υλών και λοιπά υλικά	53.306,66	53.306,66	53.306,66	0,00
Απογραφή				
Απογραφή έναρξης	40.226,50	40.226,50	40.226,50	
Απογραφή λήξης	107.493,00	101.461,60	101.461,60	-6.031,40
Συνολικό Κόστος Πωληθέντων	129.769,87	135.801,27	135.801,27	-6.031,40
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	76.463,21	82.494,61	82.494,61	6.031,40
Κόστος αναλώσεων α' υλών	53.306,66	53.306,66	53.306,66	0,00
Μικτά κέρδη	-42.663,39	106.959,43	106.959,43	149.622,82
Ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων	-0,23	0,44	0,44	
Ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους	-0,33	0,79	0,79	1,12
Δαπάνες βιβλίων	28.234,81	28.234,81	28.234,81	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		11.656,16	1.885,00	1.885,00
Καθαρά Κέρδη	26.271,61	90.380,78	80.609,62	54.338,01

Φορολογικό έτος 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	225.618,44	373.283,40	373.283,40	147.664,96
Χονδρική Πώληση 13%	160.930,45	308.595,41	308.595,41	147.664,96
Χονδρική Πώληση 24%	1.644,00	1.644,00	1.644,00	0,00
Επιδοτήσεις	63.043,99	63.043,99	63.043,99	0,00
Αγορές	213.799,29	213.799,29	213.799,29	0,00
Αγορές εμπορ. εσωτερικού				
Ενδοκ. αποκτήσεις	109.038,99	109.038,99	109.038,99	0,00
Αγορές α' υλών και λοιπά υλικά	104.760,30	104.760,30	104.760,30	0,00
Απογραφή				
Απογραφή έναρξης	107.493,00	101.461,60	101.461,60	-6.031,40
Απογραφή λήξης	53.618,20	60.396,02	60.396,02	6.777,82
Συνολικό Κόστος Πωληθέντων	267.674,09	254.864,87	254.864,87	-12.809,22
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	212.253,30	168.115,45	168.115,45	-44.137,85
Κόστος αναλώσεων α' υλών	55.420,79	86.749,42	86.749,42	31.328,63
Μικτά κέρδη	55.420,79	118.418,53	118.418,53	31.328,63
Ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων	-0,19	0,32	0,32	
Ποσοστό μικτού κέρδους επί	-0,16	0,46	0,46	

του κόστους				
Δαπάνες βιβλίων	30.540,51	30.540,51	30.540,51	0,00
Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	638,90	638,90	638,90	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	10.425,20	0,00	10.425,20
Καθαρά Κέρδη	-71.957,26	98.942,12	88.516,92	160.474,18

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ	
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	150.700,00	0,00	0,00	
Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21§4 ν.4172/2013)	0,00	83.799,03	17.794,75	17.794,75	
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	26.271,61	90.380,78	80.609,62	54.338,01	
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	536,14	536,14	536,14	0,00	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	0,00	0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	26.807,75	325.415,95	98.940,51	72.132,76	
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας	Εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο (επιδοτήσεις)	16.938,61	16.938,61	16.938,61	0,00
	Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία	12.050,84	12.050,84	12.050,84	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	55.797,20	354.405,40	127.929,96	72.132,76	

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Το ποσό που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018, ύψους 147.908,20 ευρώ, μειώνεται κατά 64.026,07 ευρώ, λόγω της αποδοχής ότι οι με α/α 27 - 31 πιστώσεις (υπ' αριθ. 22, 23, 106, 145, 150 βάσει ελέγχου) δεν αφορούν εισόδημα άγνωστης πηγής, και επομένως διαμορφώνεται σε 83.882,13 ευρώ. Η νέα αυτή προσαύξηση μειώνεται κατά τη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων, όπως προσδιορίστηκαν με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου (αρχή αναλογιών), πλέον Φ.Π.Α. 13%, ήτοι: $58.484,41 * 1,13 = 66.087,38$ ευρώ, και η προσαύξηση που τελικά καταλογίζεται με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται σε $83.882,13 - 66.087,38 = 17.794,75$ ευρώ.

Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	188.953,25	0,00	
Εισόδημα από προσαύξηση	0,00	0,00	0,00	

περιουσίας (αρ. 21§4 ν.4172/2013)					
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		-71.957,26	98.942,12	88.516,92	160.474,18
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα		212,95	212,95	212,95	
- Ακίνητη Περιουσία		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		212,95	288.108,32	88.729,87	88.516,92
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας	Εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο (επιδοτήσεις)	15.674,11	15.674,11	15.674,11	
	Εισόδημα από κέρδη από συμμετοχή σε νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία	15.646,38	15.646,38	15.646,38	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		31.533,44	319.428,81	120.050,36	88.516,92

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Δεδομένου ότι το ποσό που υπολογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2019, ύψους 85.970,10 ευρώ, καλύπτεται από τη διαφορά των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα πλέον Φ.Π.Α. 13%, ήτοι 147.664,96 * 1,13 = 166.861,40 ευρώ, δεν καταλογίζεται προσαύξηση με την παρούσα απόφαση.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ

Φορολογικό έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ	102.916,49	93.145,33	102.916,49	0,00
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	98.453,55	98.453,55	98.453,55	0,00
ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΤΙΚΕΣ ΛΗΨΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	4.700,00	4.700,00	4.700,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	206.070,04	196.298,88	206.070,04	0,00

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ήτοι:

A) την επικύρωση της με αριθμό Α.Ε.Π.Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και

B) την τροποποίηση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως ακολούθως.

Οριστική φορολογική υποχρέωση / απαίτηση με βάση την παρούσα απόφαση:

1) με αριθμό Α.Ε.Π.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2019
Σύνολο για καταβολή: **2.500,00 ευρώ**

2) υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

Χρεωστικό υπόλοιπο: **24.830,03 ευρώ**

Πρόστιμο άρθρου 58^A: **12.415,02 ευρώ**

Σύνολο φόρου για καταβολή: 37.245,05 ευρώ

3) υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	39.745,85	39.745,85	39.745,85	
	Της συζύγου	26.807,75	325.415,95	98.940,51	76.132,76
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	14.282,57			
	Χρεωστικό ποσό		101.638,69	14.645,26	28.927,83
Προκαταβολή φόρου		14.244,53	14.244,53	14.244,53	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		45,30	45,30	45,30	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη		9,06	9,06	9,06	
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.			57.960,63	14.463,91	14.463,91
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		5.081,70	33.162,45	11.435,61	6.353,91
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		5.748,02	5.748,02	5.748,02	
Σύνολο για καταβολή			201.962,64	49.745,65	49.745,65

4) υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	Του υπόχρεου	1.036,50	1.036,50	1.036,50	
	Της συζύγου	212,95	288.108,32	88.729,87	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	4.158,39			

	Χρεωστικό ποσό		111.394,52	28.674,22	32.832,61
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη					
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 Κ.Φ.Δ.					
			57.776,46	16.416,31	16.416,31
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	775,67	27.093,88	8.155,53	7.379,86
Τέλος επιτηδεύματος					
	Διαφορά συμψηφισμού	3.382,72	3.382,72	3.382,72	
Σύνολο για καταβολή					
			199.647,58	56.628,78	56.628,78

5) υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	218.494,84	276.979,25	276.979,25	58.484,41
Αξία φορολογητέων εισροών	206.070,04	196.298,88	206.070,04	
Φόρος εκροών	29.324,74	36.927,71	36.927,71	7.602,97
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.763,72	36.493,47	37.763,72	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	8.438,98	245,05	836,01	7.602,97
Χρεωστικό Υπόλοιπο		679,29		
Πρόστιμο αρ. 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		339,65		
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.018,94		
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	8.438,98		836,01
	Για επιστροφή			7.602,97

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.