



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/01/2025

Αριθμός απόφασης:125

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, Τ.Κ., κατά : α) της υπ' αρ. .../22-08-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, β) των υπ' αρ. ... και .../22-08-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και γ) των υπ' αρ. ... και .../22-08-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./22-08-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικών ετών 2018 και 2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι δεν εξέδωσε :α) κατά το φορολογικό έτος 2018, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία εσόδων για αντίστοιχες πωλήσεις εμπορευμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 351,70€, πλέον ΦΠΑ 33,09€ και β) κατά το φορολογικό έτος 2019, είκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία εσόδων για αντίστοιχες πωλήσεις εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 1.175,50€, πλέον ΦΠΑ 106,10€. Οι παραπάνω παραβάσεις, επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και εν τέλει, κατ'εφαρμογή του ως άνω άρθρου, του ελάχιστου προστίμου ύψους διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, ως υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Με την υπ' αριθμ. .../22-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 14.456,48€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022, ύψους 7.228,24€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.681,93€, ήτοι, συνολικό ποσό προς καταβολή 24.366,65€.

Με την υπ' αριθμ. .../22-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 8.162,86€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022, ύψους 4.081,43€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.219,00€, ήτοι, συνολικό ποσό προς καταβολή 13.463,29€.

Με την υπ' αριθμ./22-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 9.904,36€ έναντι δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, ύψους 13.089,51€ (διαφορά 3.185,15€).

Με την υπ' αριθμ. .../22-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 9.429,65€ έναντι δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ύψους 14.218,67€ (διαφορά 4.789,02€).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), δυνάμει της με αριθμ./09-05-2024 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η προτεραιοποίηση έτους 2024, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. Α.1215/28-12-2023, Α.1039/13.03.2024 & 1808/22.03.2024 Αποφάσεις του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 από την προσφεύγουσα, πραγματοποιήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των εκδοθέντων από αυτήν, φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τις εισπράξεις από πιστωτικές και χρεωστικές κάρτες πελατών της. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε η μη έκδοση δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π.) κατά το φορολογικό έτος 2018 και είκοσι πέντε (25) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π.) κατά το φορολογικό έτος 2019, συνολικής αξίας 384,79 ευρώ (καθαρής αξία 351,70 € πλέον Φ.Π.Α. 33,09 €) και 1.281,30 ευρώ (καθαρής αξία 1.175,50 € πλέον Φ.Π.Α. 106,10 €) αντίστοιχα. Η καθαρή αξία των εν λόγω στοιχείων προστέθηκε ως αποκρυσταλλώμενη ύλη στη φορολογία εισοδήματος και ως διαφορά φορολογητέων εκροών στη φορολογία Φ.Π.Α. Παράλληλα, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν δυνάμει της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε, πέραν των λοιπών διαφορών (μη εκπαιτιπόμενες δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.), διαπιστώθηκε μετατόπιση εκροών της επιχείρησης από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α σε όλα τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2018 και 2019). Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η

επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης φυσικής απογραφής, ενώ δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη των αποθεμάτων που να δικαιολογούν τις αποκλίσεις αυτές, ο έλεγχος προσαύξησε το φόρο εκροών με τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν από τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και σε άνοιγμα των λογαριασμών της προσφεύγουσας, καθώς πρόκειται για επιχείρηση που επιλέχθηκε προς έλεγχο λόγω προτεραιοποίησης, καθώς εμφάνιζε υψηλές δηλωθείσες ζημίες στα ελεγχόμενα έτη. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους η ελεγχόμενη ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 118.472,27 ευρώ στο φορολογικό έτος 2018 και 112.025,57 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019. Από τη σύγκριση δε των συνολικών εσόδων της προσφεύγουσας κατά τα ελεγχόμενα έτη και των ως άνω πρωτογενών καταθέσεων προέκυψε διαφορά ποσού 43.807,52 ευρώ στο φορολογικό έτος 2018 και 24.735,95 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019, η οποία χαρακτηρίστηκε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013, καθότι η προέλευση αυτών των χρημάτων δε δικαιολογείται από τη δραστηριότητα της και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 με συντελεστή 33%.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ. .../26.07.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 Ν.5104/2024, το οποίο αναρτήθηκε στο TAXISNET μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση στις 26.07.2024, με τους οικείους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΕΛΠ. Επί του σημειώματος αυτού, που αναγνώστηκε την ίδια μέρα της κοινοποίησης (ήτοι στις 26.07.2024), η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε υπόμνημα.

Στη συνέχεια, συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 22.08.2024 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με τις οικείες πράξεις ελέγχου, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση την 27.08.2024 οι οποίες αναγνώστηκαν την 29.08.2024 (όπως προκύπτει από το σχετικό πιστοποιητικό ανάρτησης της κοινοποίησης στο taxisnet).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /30-09-2024 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Οι παραβάσεις που οδήγησαν στη διαφορά φόρου, λόγω μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ, βασίστηκαν σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε βάσει καταργηθείσας (ΠΟΛ. 1242/1998) εγκυκλίου της φορολογικής διοίκησης.

2. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω τυπικής παράβασης της έκθεσης ελέγχου, καθότι εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου χωρίς ωστόσο να υπάρχει εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή στην Προϊσταμένη της φορολογικής αρχής, καθώς και αιτιολογημένη απόφαση της τελευταίας, υπογεγραμμένη από την ίδια, τον υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, κατά τα οριζόμενα της ΠΟΛ. 1050/2014.
3. Ακύρωση των με αριθ. και/22-08-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019, διότι δεν προκύπτει επαρκώς και αιτιολογημένα από τον έλεγχο, ότι τα χρήματα που φέρονται να αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας δεν προέρχονται από εισοδήματα προηγούμενων ετών ή από άλλες πηγές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 27 παρ.1 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται 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 υπο λογισμό 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ.6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. **2859/2000** (Κώδικας ΦΠΑ ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι : α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών ...γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ...», και στο άρθρο 21 παρ. 1 αυτού, ότι: « 1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) κατά περίπτωση....».

Επειδή, περαιτέρω με την 1293/31-07-2019 (ΦΕΚ Β΄3085) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται στο άρθρο 12, ότι κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:: «1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται. 2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία 3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές 4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1242/1998 (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1088/26-05-2008, παρέχονται οδηγίες και ζητείται όπως οι επαληθεύσεις για τυχόν μετατόπιση του συντελεστή Φ.Π.Α., να γίνονται μέσα στην ίδια χρήση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικότερα ορίζεται ότι :

«*Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 (άρθ. 5, παρ. 3.1) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.*

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ. 1087/2005, Κεφ. Α΄, άρθ. 5.3, 1289/2002 και 1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα διατηρεί φαρμακείο και εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 παρ.2γ' του Ν.4308/2014, για την παρακολούθηση των εργασιών της τηρεί απλογραφικά βιβλία. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, δε διενεργήθηκε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της, διότι δεν υπήρχε σχετική υποχρέωση. Από την επεξεργασία των δηλώσεων Φ.Π.Α., και των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι έχει γίνει μετατόπιση εκροών από τους συντελεστές ΦΠΑ 24% και 13% στο συντελεστή 6%, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018	Αγορές χρήσης ανά συντελεστή Φ.Π.Α. βάσει των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων.		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Αγορές ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	47.453,97	6.550,93	11.203,92
Σύνολο αγορών	65.208,82		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών	72,77%	10,05%	17,18%

Φορολογικό έτος 2018	Πωλήσεις βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α.		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	56.995,17	1.041,47	529,64
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	58.566,28		
Ποσοστό % επί του συνόλου των πωλήσεων	97,32%	1,78%	0,90%

Φορολογικό έτος 2019	Αγορές χρήσης ανά συντελεστή Φ.Π.Α. βάσει των τηρηθέντων λογιστικών βιβλίων.		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Αγορές ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	52.815,02	4.216,75	11.269,34
Σύνολο αγορών	68.301,11		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών	77,33%	6,17%	16,50%

Φορολογικό έτος 2019	Πωλήσεις βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α.		
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων ανά συντελεστή Φ.Π.Α.	61.631,71	2.253,95	7.244,39
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	71.130,05		
Ποσοστό % επί του συνόλου των πωλήσεων	86,65%	3,17%	10,18%

Με βάση την ποσοστιαία αναλογία των αγορών οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής:

Φορολογικό έτος 2018			
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	58.566,28		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών που εφαρμόζεται	72,77%	10,05%	17,18%
Φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή	42.620,04	5.883,62	10.062,63

Φορολογικό έτος 2019			
Συντελεστής Φ.Π.Α.	6%	13%	24%
Σύνολο πωλήσεων χρήσης	71.130,05		
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών που εφαρμόζεται	77,33%	6,17%	16,50%
Φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή	55.002,55	4.391,40	11.736,10

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο καταλογίστηκε φόρος εκροών ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				
Περιγραφή	6%	13%	24%	Σύνολο
Φόρος εκροών βάσει υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α.	3.419,71	135,39	127,11	3.682,21
Φόρος εκροών βάσει ελέγχου	2.557,20	764,87	2.415,03	5.737,10

Διαφορά φόρου	-862,51	629,48	2.287,92	2.054,89
----------------------	----------------	---------------	-----------------	-----------------

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				
Περιγραφή	6%	13%	24%	Σύνολο
Φόρος εκροών βάσει υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α.	3.697,90	293,01	1.815,88	5.806,79
Φόρος εκροών βάσει ελέγχου	3.300,15	570,88	2.816,66	6.687,70
Διαφορά φόρου	-397,75	277,87	1.000,79	880,90

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την ανωτέρω μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος επικαλούμενη ότι η συγκεκριμένη μέθοδος μετατόπισης, αφενός, αφορά σε εκτίμηση που έγινε με τεκμαρτό και όχι πραγματικό τρόπο, και χωρίς να λάβει υπόψη της στον υπολογισμό την ύπαρξη σημαντικών αποθεμάτων, και αφετέρου στηρίζεται σε καταργηθείσα εγκύκλιο.

Επειδή, η συγκεκριμένη μεθοδολογία εντάσσεται στις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης Α. 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε που εφαρμόζεται για τον έλεγχο των οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, όπως εν προκειμένω. Εξάλλου, οι σχετικές οδηγίες της διοίκησης, όπως έχουν παρασχεθεί με την ΠΟΛ. 1242/1998 ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α παρέχουν αξιόπιστες κατευθύνσεις, ασφαλή και στέρεη πραγματική βάση, καθώς και ισχυρό βαθμό βεβαιότητας στο εξαγόμενο συμπέρασμα.

Επειδή, οι αποκλίσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο της μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. δε δικαιολογούνται, δεδομένου ότι δεν υφίσταται ή δεν προέκυψαν αντίστοιχα αποθέματα, ή καταστροφές εμπορευμάτων που εντάσσονται στους συντελεστές 24% και 13%, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι διατηρούσε σημαντικά αποθέματα στο τέλος κάθε χρήσης ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στην ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμάκων κ.λ.π. ειδών από τους πελάτες της, πέραν της αοριστίας του προβάλλεται αναπόδεικτα και δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, ορθά εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία, που εντάσσεται στις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης Α. 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με βάση τις οδηγίες της ΠΟΛ 1242/1998, η οποία επικυρωποιήθηκε ως προς την ελεγκτική προσέγγισή της με την ΠΟΛ 1088/2008, η οποία ήταν σε ισχύ κατά τα έτη 2018 και 2019 και παρέχει σχετική κατεύθυνση και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του Ν. 2690/1999** (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : « *1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι όχι ανεπαρκής ή ελλιπής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της

πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής

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

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα...

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.

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

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

φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ'επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ'αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...»

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

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ'αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013,... οφείλει, κατ'αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης,...

Β.... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ'αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί

βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

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

Επειδή, ο ΚΦΔ παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία αναζητείται αν τα επίμαχα ποσά τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου, που υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του, αντιστοιχούν, εν όλω ή εν μέρει, σε μη δηλωθείσα, διαφυγούσα το φόρο οικονομική ύλη, μεταξύ των μέσων αυτών συγκαταλέγονται, ιδίως, η κτήση από τραπεζικά ιδρύματα στοιχείων για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τούτου (λ.χ. ποσά, χρονικά σημεία και τυχόν προκύπτουσα αιτία των αυξομειώσεων), η αντιπαραβολή τους με τα βιβλία και στοιχεία του, η συλλογή από τρίτα πρόσωπα σχετικών πληροφοριών (λ.χ. για την αιτία κατάθεσης που έγινε από τον τρίτο σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου) και η κλήση του φορολογούμενου για παροχή πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων. Το τελευταίο τούτο μέσο ενδέχεται να έχει μεγάλη σημασία και βαρύτητα σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή

(γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, ... κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Εξάλλου, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, όπως ήδη αναφέρθηκε και όπως γίνεται νομολογιακά δεκτό, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της

είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και **ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).**

Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της

συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας (ΣΤΕ 884/2016, 440/2019). (1335/2022 ΔΕφ Αθ σκέψη 3).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και σε άνοιγμα των λογαριασμών της προσφεύγουσας, καθώς πρόκειται για επιχείρηση που επιλέχθηκε προς έλεγχο λόγω προτεραιοποίησης, καθώς εμφάνιζε υψηλές δηλωθείσες ζημίες στα ελεγχόμενα έτη.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, προέκυψαν συνολικές πιστώσεις ύψους 338.379,03 ευρώ και συνολικές χρεώσεις ύψους 299.387,94 ευρώ.

Από τον έλεγχο έγινε επεξεργασία των πιστώσεων και διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 230.497,84 ευρώ στα δύο ελεγχόμενα έτη, οι οποίες διακρίνονται ανά έτος ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	2018	2019
Είσπραξη από κάρτες	26.545,30	29.561,23
Είσπραξη από ΕΟΠΠΥ	23.451,57	25.414,34
Κατάθεση μετρητών	67.732,90	56.410,00
Καταθέσεις & μεταφορές τρίτων	742,50	640,00
Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων	118.472,27	112.025,57

Λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας στα δύο ελεγχόμενα έτη, το δηλωθέν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων, τα έσοδα από μερίσματα και τόκους και τα αποκρυβέντα έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τον ένδικο έλεγχο, τα συνολικά έσοδα προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΕΤΟΣ	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα	58.537,19	71.130,03
Έσοδα από ενοίκια	15.078,71	14.250,88
Έσοδα από μερίσματα & τόκους	697,15	733,21
Έσοδα από μη έκδοση φ.σ.	351,70	1.175,50
Σύνολο εσόδων	74.664,75	87.289,62

Από τη σύγκριση των συνολικών εσόδων της προσφεύγουσας και των πρωτογενών καταθέσεων στα ελεγχόμενα έτη, διαπιστώθηκε η κάτωθι διαφορά, ανά έτος, η οποία δεν δικαιολογείται από τη δραστηριότητα της:

ΕΤΟΣ	2018	2019
Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων	118.472,27	112.025,57
Σύνολο εσόδων	74.664,75	87.289,62
Διαφορά	43.807,52	24.735,95

Η ανωτέρω διαφορά του ποσού των 43.807,52 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2018 και 24.735,95 ευρώ το φορολογικό έτος 2019 θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι η προέλευση αυτών των χρημάτων δεν δικαιολογείται από τη δραστηριότητα της και φορολογήθηκε με συντελεστή 33%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα καταρχάς ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω τυπικής έλλειψης στην έκθεση ελέγχου, καθόσον εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χωρίς να τηρηθούν οι διατάξεις της ΠΟΛ 1050/2014 και συγκεκριμένα η ύπαρξη αιτιολογημένης απόφασης από τον Προϊστάμενο του ελεγκτικού κέντρου περί επιλογής της εφαρμοστέας τεχνικής ελέγχου, η οποία εκδίδεται από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου. Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται ωστόσο αλυσιτελώς, καθώς εν προκειμένω δεν εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος, αλλά η προσφεύγουσα φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις, πλην όμως στη φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκε στα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ποσού 43.807,52 ευρώ και 24.735,95 ευρώ, αντίστοιχα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013, η οποία δεν καλυπτόταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Για τον λόγο αυτό, επί της διαφοράς αυτής επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 33% όπως προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς της δικαιολογούνται απόλυτα από τα εισοδήματά της και ότι εσφαλμένα ο έλεγχος τις θεώρησε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της παραθέτει τα εισοδήματά της, όπως προκύπτουν από τις φορολογικές της δηλώσεις από το έτος 2006 έως το 2017, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου και να προβαίνει σε προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα εν λόγω έτη, ώστε να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της. Εξάλλου, όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής δε διαπιστώθηκαν αξιόλογα εισοδήματα στα προηγούμενα έτη του ελέγχου που να δικαιολογούν την ύπαρξη διαθέσιμων μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος την 01.01.2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα επίσης επικαλείται ότι το 2018, από τις αποταμιεύσεις της, κατέθεσε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, το ποσό των 43.807,52 ευρώ, και το 2019 το ποσό των 24.735,95 ευρώ, χωρίς όμως να συνοδεύονται οι ισχυρισμοί της από σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ούτε άλλωστε η επίκληση των «άτυπων δωρεών» που έλαβε από τη μητέρα της μπορούν να δικαιολογήσουν τη διαφορά των μη δηλωθέντων εισοδημάτων της, επειδή, όπως συνομολογεί και η ίδια, δεν αποδεικνύονται εγγράφως. Τέλος, ούτε το προσκομιζόμενο βιβλιário του καταθετικού της λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται κινήσεις για το διάστημα από 13.12.2011 έως 10.03.2014, ήτοι, πολύ προγενέστερο του ελέγχου, μπορεί να αιτιολογήσει την ύπαρξη διαθέσιμου υπολοίπου στην αρχή της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή οι ισχυρισμοί της περί δικαιολόγησης της προσαύξησης της περιουσίας της δεν συνοδεύονται από συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως ικανές και επαρκείς εξηγήσεις που μπορούν να ανατρέψουν τα συμπεράσματα του ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της από **30-09-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αριθ..../22-08-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, πρόστιμο : 250,00€

Επί της με αριθ..../22-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, διαφορά φόρου 14.456,48€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 7.228,24€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.681,93€ ήτοι, συνολικό ποσό **24.366,65€**.

Επί της με αριθ..../22-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 8.162,86€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 4.081,43€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.219,00€ ήτοι, συνολικό ποσό **13.463,29€**.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

Επί της με αριθ..../22-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 9.904,36€, έναντι του δηλωθέντος ύψους 13.089,51€ (διαφορά 3.185,15€)

Επί της με αριθ..../22-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 9.429,65€, έναντι του δηλωθέντος ύψους 14.218,67€ (διαφορά 4.789,02€)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.