



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-02-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 217

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)*».

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **11-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** κατοίκου ν.α.α., κατά:

- α) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- β) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- γ) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- δ) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/03/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ε) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- στ) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 - 30/09/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και
- ζ) της με αρ. ... / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 30/03/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- η) της με αρ. / **12-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το από **21-11-2024** και με ID Υπόμνημα του προσφεύγοντος

8. Τη με αρ. / **16-12-2024** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

9. Το με Α.Π. και με ημερομηνία **23-12-2024** Σημείωμα Ελέγχου (επί συμπληρωματικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της Δ.Ε.Δ.) του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από **11-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. / **12-09-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το

φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 40.665,69€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 20.332,85€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.951,56€, ήτοι συνολικό ποσό **68.950,10€**.

β) Με τη με αρ./12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 38.096,91€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 19.048,46€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.252,71€, ήτοι συνολικό ποσό **65.398,08€**.

γ) Με τη με αρ./12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 13.749,62€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 6.874,81€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **20.624,43€**.

δ) Με τη με αρ...../12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 30/03/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προσδιορίστηκε διαφορά φόρου.

ε) Με τη με αρ./12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 822,14€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 411,07€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **1.233,21€**.

στ) Με τη με αρ./12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 - 30/09/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 1.847,07€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 923,54€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **2.770,61€**.

ζ) Με τη με αρ./12-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 19.612,93€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022) ύψους 9.806,47€, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ύψους **29.419,40€**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 12-09-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την από 12-09-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στον προσφεύγοντα για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) καθώς και της ορθής τήρησης βιβλίων

και έκδοσης στοιχείων βάσει των διατάξεων των ν. 4093/2012 και ν. 4038/2014 για τα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση η οποία διαθέτει Δ.Χ. επιβατικό (ταξί) με έδρα επί της οδού και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Σύντομο Ιστορικό

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./03-07-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, λόγω αρμοδιότητας με αιτιολογία α) την δήλωση καθαρών κερδών μικρότερων του 10% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και β) το γεγονός ότι εμφανίζεται ως συναλλασσόμενος — υπαίτιος υψηλών δαπανών σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα του.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά τα κρινόμενα έτη, ο προσφεύγων ασκούσε το επάγγελμα του επιτηδευματία σε υπηρεσίες ταξί ή αγοραίων, με οδηγό ιδιοκτήτη, με απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του το σύνολο των εγγράφων, δικαιολογητικών, απαντητικών υπομνημάτων και στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του, συνεκτίμησε τα πραγματικά στοιχεία, επεξεργάστηκε τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και έλεγξε τις κινήσεις των λογαριασμών αυτών για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

- Προσδιόρισε ως λογιστικές διαφορές το ποσό των 8.292,25€ για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 7.708,60€ για το φορολογικό έτος 2019 αντίστοιχα.
- Κατέληξε ότι το συνολικό ποσό από πιστώσεις ύψους 25.050,00€ για το 2018 και 36.000,00 € για το 2019, αποτελεί εισόδημα αγνώστου πηγής και θα φορολογηθεί ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.
- Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου προέκυψε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 και το εισόδημα του προσφεύγοντος, με δραστηριότητα υπηρεσίες ταξί ή αγοραίων με οδηγό ιδιοκτήτη, προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019. Ειδικότερα τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησής του για τα έτη 2018 και 2019 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 116.291,42€ και στο ποσό των 110.070,67€ αντίστοιχα. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2024 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «πρωτογενών καταθέσεων» ποσών που προέρχονται από εμφανή πηγή και αιτία.

2. Παράνομη και ανατιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πληρώσεως των εκεί αναφερόμενων προϋποθέσεων.
3. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Η φορολογική αρχή δεν συνυπολόγισε τις πραγματικές και ειδικότερες συνθήκες, τα δεδομένα και τη φύση της επιχειρησή του.
4. Παράνομη προσθήκη λογιστικών διαφορών και παράνομη φορολόγηση ποσών ως δήθεν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, δυνάμει των γενικών διατάξεων των αρ. 21 επ. Κ.Φ.Ε., όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιορισθεί δυνάμει της εφαρμογής της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 21-11-2024 υπόμνημα μαζί με στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα:

- 1) Εκτύπωση μιας σελίδας με κινήσεις λογαριασμού της Τράπεζας από 15/05/2018 – 30/05/2018 (Σχέτ 1, ID)
- 2) Εκτύπωση μίας σελίδας με στοιχεία του λογαριασμού με αρ. της Τράπεζας με ονοματεπώνυμο δικαιούχου (Σχέτ - Βιβλιάριο καταθέσεων 104, ID)
- 3) Εκτύπωση μίας σελίδας με στοιχεία του λογαριασμού με αρ. της Τράπεζας με ονοματεπώνυμο δικαιούχου (Σχέτ - Βιβλιάριο καταθέσεων 104, ID)
- 4) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 21-07-2018 μεταφορά ποσού 5.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 2, ID)
- 5) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 18-09-2018 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 3, ID)
- 6) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 26-10-2018 μεταφορά ποσού 4.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 4, ID)
- 7) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 18-02-2019 μεταφορά ποσού 2.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 5, ID)
- 8) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 18-03-2019 μεταφορά ποσού 2.000,00€ από τον λογαριασμό GR..... στον λογαριασμό (Σχέτ 6, ID)
- 9) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 15-05-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 7, ID)
- 10) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 04-07-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 8, ID)

- 11) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 26-07-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 9, ID)
- 12) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 09-09-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 10, ID)
- 13) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 19-09-2019 μεταφορά ποσού 2.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 11, ID)
- 14) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 07-10-2019 μεταφορά ποσού 1.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 12, ID)
- 15) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 02-11-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό (Σχέτ 13, ID)
- 16) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 13-11-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 14, ID)
- 17) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 05-12-2019 συναλλαγή με αρ. και ποσού 1.000,00€ από τον λογαριασμό (Σχέτ 15, ID)
- 18) Εκτύπωση μιας σελίδας της Τράπεζας με την από 05-12-2019 μεταφορά ποσού 3.000,00€ από τον λογαριασμό στον λογαριασμό(Σχέτ 16, ID)

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η υπηρεσία μας ανέπεμψε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π με την με αρ. /16-12-2024 Πράξη Αναπομπής, μεταξύ άλλων, τα ως άνω νέα στοιχεία προκειμένου να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από τον έλεγχο και αν προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού των προσβαλλόμενων πράξεων να αποστείλει στην υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2013:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4987/2022:

«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, με το άρθρο 21§1 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 το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013:

«Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας:

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

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

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

ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της**, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες), όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 με θέμα «Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)» παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν

εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.....

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

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

.....
Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....
β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....”

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1061/2017 σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ΄ στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 .

Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

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

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών

εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

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

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών 5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 . Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ΄ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β΄ του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β΄ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται 26 από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013 , εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»

Επειδή, στο άρθρο 5 των Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]

Επειδή, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

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

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

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

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

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020:

«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 σύνοψη, 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. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1008/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

[...]

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

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

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

[...]

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική

δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 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)»:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

[...]

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

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

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» ορίζεται ότι: «Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, στο άρθρο 48 του ν. 2859/2000 αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 12 της ΠΟΛ. 1050/2014 ως προς τον έλεγχο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού Αναφέρονται τα εξής:

«Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο 2016/31.01.2020:

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

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

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

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 12-09-2024 εκθέσεις του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στον προσφεύγοντα, ο οποίος δραστηριοποιείται στον τομέα των ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΑΞΙ ή ΑΓΟΡΑΙΩΝ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ, κατόπιν της υπ' αριθ./03-07-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, κατά τον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την προέλευση επτά (7) πιστώσεων συνολικού ποσού 25.050,00€ για το 2018 και δεκαπέντε (15) πιστώσεων συνολικού ποσού 36.000,00€ για το 2019, και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό (τραπεζικό ή μη) με το οποίο να προσδιορίζεται η τραπεζική πηγή από την οποία προήλθαν τα χρήματα ή τον λόγο κατάθεσης τους. Ως εκ τούτου, οι πιστώσεις αυτές θεωρήθηκαν αγνώστου πηγής και φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των ως άνω ποσών ως «πρωτογενών καταθέσεων». Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από την σύζυγο του προσφεύγοντος,, από τους δύο ατομικούς της λογαριασμούς της στην και προς τον κοινό τους λογαριασμό, μιας και η ίδια είναι συνδικαιούχος.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, με την ενδικοφανή προσφυγή του, το από 21-11-2024 υπόμνημα συνοδευόμενο από δικαιολογητικά στοιχεία που δεν είχαν ληφθεί υπόψη στον αρχικό έλεγχο. Τα εν λόγω στοιχεία αφορούν σε αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών — εμβασμάτων βάσει των οποίων ορισμένες από τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση είναι μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από δύο ατομικούς λογαριασμούς που διατηρεί η σύζυγος του προσφεύγοντος,, στην και

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η υπηρεσία μας ανέπεμψε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π με την με αρ...../16-12-2024 Πράξη Αναπομπής, μεταξύ άλλων, τα ως άνω νέα στοιχεία προκειμένου να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από τον έλεγχο και αν προκύψει θέμα επαναπροσδιορισμού των προσβαλλόμενων πράξεων να αποστείλει στην υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος στο με Α.Π./23-12-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων (επί συμπληρωματικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη στην Υπηρεσία μας) κατέληξε στις ακόλουθες διαπιστώσεις όσον αφορά τις ανωτέρω υπό διερεύνηση τραπεζικές πιστώσεις:

Κατά το έτος 2018 για τέσσερις (4) πιστώσεις συνολικού ποσού 17.000,00€, και για το έτος 2019 για δέκα τέσσερις (14) πιστώσεις συνολικού ποσού 35.000,00, αποδείχτηκε η πηγή προέλευσης καθόσον αποδεικνύεται ότι αποτελούν μεταφορές από ατομικό λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντα σε λογαριασμό που είναι και η ίδια συνδικαιούχος.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη, τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και τα προσκομισθέντα

στοιχεία με το από 21-11-2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος, τις εκθέσεις αιτιολογημένων απόψεων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνουμε ότι ορθώς ο έλεγχος αναγνώρισε το ποσό των συγκεκριμένων πιστώσεων ως γνωστής προέλευσης καθώς προσκομίστηκαν τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα. Ωστόσο, για το ποσό των 8.050,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 1.000,00€ για το φορολογικό έτος 2019 δεν έχουν προσκομιστεί επαρκή δικαιολογητικά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριωθεί η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους. Ως εκ τούτου οι ως άνω πιστώσεις θεωρούνται αγνώστου πηγής και θα πρέπει να φορολογηθούν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Επειδή στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 καθώς διαπιστώθηκαν δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έπειτα από προληπτικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν στο Δ.Χ.Ε. με αριθμό κυκλοφορίας κατά τα κρινόμενα έτη. Κατόπιν των ανωτέρω το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019, βάσει της υπ' αριθμ. /03-07-2024 Αποφάσεως του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημά του με έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, από τα στοιχεία του προγράμματος «Elenxis» προέκυψαν οι παρακάτω παραβάσεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρου 58 Ν.5104/2024) που αφορούν τον προσφεύγοντα:

α) Για το φορολογικό έτος 2018, κατά τη διάρκεια προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 09-07-2018, διαπιστώθηκε η μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Συναλλαγής αξίας 8,00€ (μαζί με τον Φ.Π.Α.), σύμφωνα με την από 04-12-2018 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, που αφορούσε το Δ.Χ.Ε με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του κου

β) Για το φορολογικό έτος 2019, κατά τη διάρκεια προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 29-08-2019, διαπιστώθηκε η μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Συναλλαγής αξίας 25,00€ (μαζί με τον Φ.Π.Α.), σύμφωνα με την από 07-10-2019 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Άρθρου 54-Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, που αφορούσε το Δ.Χ.Ε με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του κου

Επειδή συνεπώς για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι υφίστανται διαπιστωμένες διαδοχικές παραβάσεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. Ε. 2016/2020 εγκύκλιο, για την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιόρισε την πραγματική φορολογική υποχρέωση και το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αξιοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας, καθώς και στοιχεία κόστους που προέρχονται από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου και τρίτες πηγές. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκαν, λαμβάνοντας υπόψη τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τη διαδικασία μετασχηματισμού των εισροών (πρώτες ύλες) σε εκροές (υπηρεσίες), καθώς και την ποσότητα εισροών που απαιτείται για την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου είναι εφικτή, δεδομένου ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος παρέχει περιορισμένο είδος υπηρεσιών με σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές καθόλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, τρίτες πηγές και τις κοινά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και της ελεγκτικής. Ειδικότερα, ο έλεγχος και προέκυψαν ταλαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω:

α) Τα παραστατικά δαπανών κίνησης (τιμολόγια αγοράς καυσίμου και παραστατικά που είχαν καταχωρημένη την πληροφορία των διανυθέντων χιλιομέτρων σε κάθε επίσκεψη στο συνεργείο, όπως αυτά εμφανίζονταν στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα. Δηλαδή ο έλεγχος βασίστηκε στα πραγματικά κόστη του προσφεύγοντος, χρησιμοποιώντας τα τιμολόγια αγοράς, που καταχώρησε στα βιβλία του ως επίσημα στοιχεία. Βάσει αυτών προχώρησε στην ανάλυση του κόστους κάθε διαδρομής και ακολούθως στην εύρεση του αντίστοιχου εσόδου.

β) Τις χιλιομετρικές αποστάσεις της νήσου από κάποιες ενδεικτικές διαδρομές, τις οποίες ανέκτησε από την επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών. Λαμβάνοντας υπόψη την πιο συχνή διαδρομή που ζητείται κατά την τουριστική περίοδο και για λόγους χρηστής διοίκησης επιλέχθηκε η διάμεση απόσταση των 9,8 χιλιομέτρων ως βάση για τους υπολογισμούς.

γ) Τα διαλαμβανόμενα υπ' αριθμ. πρωτ. /13-06-2024 και /21-06-2024 έγγραφα του και της εταιρείας επί των υπ' αριθμ. πρωτ. /11-06-2024 και /17-06-2024 έγγραφα αντίστοιχα με θέμα: "Παροχή Πληροφοριών - Αποστολή Στοιχείων" κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη σχετικά με το τιμολόγιο των υπηρεσιών για επιχειρήσεις με αυτή τη δραστηριότητα. Με βάση αυτό το τιμολόγιο το κόστος πώσης σημαίας των Ε.Δ.Χ. Ταξί είναι 1,80€ και το τιμολόγιο Νο2 εκτός περιμετρικής ζώνης είναι 1,25€.

Κατόπιν των ως άνω, ο έλεγχος, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου στο ύψος των 116.291,42€ έναντι των δηλωθέντων 34.379,64€ για το φορολογικό έτος 2018 και τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου στο ύψος των 110.070,67€ έναντι των δηλωθέντων 35.809,83€ για το φορολογικό έτος 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε παράνομα, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα τη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, χωρίς να συνυπολογίσει τις πραγματικές και ειδικότερες συνθήκες, τα δεδομένα και τη φύση της επιχείρησής του. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η διαδρομή της επιστροφής είναι σχεδόν πάντα άνευ πελάτη, γεγονός που μειώνει κατά 50% τα πραγματικά χιλιόμετρα που καλύπτονται με επιβάτη. Επιπλέον, τονίζει ότι το ΤΑΞΙ έχει βάση στην και καθημερινά, όλες τις μέρες του χρόνου, εκτελεί τη διαδρομήκαι αντίστροφα, με αποτέλεσμα να διανύει καθημερινά για αυτή τη διαδρομή μόνο συνολικά 28 χλμ χωρίς επιβάτη.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής λογικής και πείρας, τη φύση της εν λόγω δραστηριότητας και τη θέση της Υπηρεσίας μας σε παρόμοιες υποθέσεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) από το Βιβλίο Εξόδων και το φυσικό αρχείο του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διένυσε συνολικά 100.581,72 χιλιόμετρα το φορολογικό έτος 2018 και 95.201,35 χιλιόμετρα το φορολογικό έτος 2019 αντίστοιχα,

β) κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές, ο έλεγχος προέβη σε ευνοϊκές παραδοχές, όπως δεν συνυπολόγισε μεταμεσονύκτιες διαδρομές και χρονοχρεώσεις, επιπλέον χρεώσεις για μεταφορές αποσκευών, επιπλέον χρεώσεις για μεταφορές από και προς το λιμάνι και το αεροδρόμιο, οι οποίες είναι υψηλότερες σύμφωνα με το τιμολόγιο του Συνεταιρισμού Ιδιοκτητών Ασυρματοφόρων Ταξί

Με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτό ότι 15% των ως άνω χιλιομέτρων πραγματοποιήθηκαν είτε χωρίς μεταφορά κάποιου επιβάτη (και κατ' επέκταση χωρίς χρέωση κομίστρου) όπως για παράδειγμα κατά την μετάβαση από ή προς την έδρα του κάθε οχήματος, είτε για την εξυπηρέτηση προσωπικών ή οικογενειακών υποχρεώσεων και αναγκών (και κατ' επέκταση χωρίς και πάλι την χρέωση κομίστρου). Κατόπιν των ανωτέρω, οι πίνακες των σελ. 44 και 45 της οικείας έκθεσης ελέγχου τροποποιούνται ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2018

ΜΗΝΑΣ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΣΕ ΛΙΤΡΑ	ΧΛΜ/ΛΙΤΡΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΛΜ ΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΛΜ ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΚΑΤΑ 15%	ΜΕΣΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ	ΔΙΑΔΡΟΜΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΗΜΑΙΑ/1,80 ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΑΞΙΑ ΔΙΑΔΡΟΜΗΣ/ΑΝΑ ΧΛΜ (ΧΡΕΩΣΗ) ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΣΟΔΟ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΣΟΔΟ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΦΠΑ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ
1	107,44	11,94	1282,83	1090,41	9,80	111,27	200,28	1363,01	1563,29	1260,72	302,57
2	0		0,00	0,00							
3	86,33	11,94	1030,78	876,16	9,80	89,40	160,93	1095,20	1256,13	1013,01	243,12
4	400,12	11,94	4777,43	4060,82	9,80	414,37	745,86	5076,02	5821,89	4695,07	1126,82
5	1051,18	11,94	12551,09	10668,43	9,80	1088,61	1959,51	13335,53	15295,04	12334,71	2960,33
6	1323,14	11,94	15798,29	13428,55	9,80	1370,26	2466,47	16785,68	19252,15	15525,93	3726,22
7	1505,49	11,94	17975,55	15279,22	9,80	1559,10	2806,39	19099,02	21905,41	17665,65	4239,76
8	1488,63	11,94	17774,24	15108,11	9,80	1541,64	2774,96	18885,13	21660,09	17467,81	4192,28
9	1178,48	11,94	14071,05	11960,39	9,80	1220,45	2196,81	14950,49	17147,30	13828,47	3318,83
10	895,7	11,94	10694,66	9090,46	9,80	927,60	1669,68	11363,07	13032,75	10510,28	2522,47
11	250,66	11,94	2992,88	2543,95	9,80	259,59	467,26	3179,94	3647,19	2941,28	705,91
12	136,76	11,94	1632,91	1387,98	9,80	141,63	254,93	1734,97	1989,91	1604,76	385,14
ΣΥΝΟΛΟ			100581,72	85494,47					122571,15	98847,70	23723,45

Για το φορολογικό έτος 2019

ΜΗΝΑΣ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΣΕ ΛΙΤΡΑ	ΧΛΜ/ΛΙΤΡΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΛΜ ΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΛΜ ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΚΑΤΑ 15%	ΜΕΣΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ	ΔΙΑΔΡΟΜΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΗΜΑΙΑ/1,80 ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΑΞΙΑ ΔΙΑΔΡΟΜΗΣ/ΑΝΑ ΧΛΜ (ΧΡΕΩΣΗ) ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΣΟΔΟ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΣΟΔΟ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ	ΦΠΑ ΜΗΝΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ
1											
2											
3	47,53	11,94	567,51	482,38	9,80	49,22	88,60	602,98	691,58	557,72	133,85
4	619,21	11,94	7393,37	6284,36	9,80	641,26	1154,27	7855,45	9009,72	7265,91	1743,82
5	968,51	11,94	11564,01	9829,41	9,80	1003,00	1805,40	12286,76	14092,16	11364,65	2727,52
6	1287,59	11,94	15373,82	13067,75	9,80	1333,44	2400,20	16334,69	18734,89	15108,78	3626,11
7	1356,11	11,94	16191,95	13763,16	9,80	1404,40	2527,93	17203,95	19731,88	15912,80	3819,07
8	1360,04	11,94	16238,88	13803,05	9,80	1408,47	2535,25	17253,81	19789,06	15958,92	3830,14
9	1159,25	11,94	13841,45	11765,23	9,80	1200,53	2160,96	14706,54	16867,50	13602,82	3264,68
10	863,4	11,94	10309,00	8762,65	9,80	894,15	1609,47	10953,31	12562,77	10131,27	2431,50
11	281,35	11,94	3359,32	2855,42	9,80	291,37	524,47	3569,28	4093,74	3301,40	792,34
12	30,32	11,94	362,02	307,72	9,80	31,40	56,52	384,65	441,17	355,78	85,39
ΣΥΝΟΛΟ			95201,32	80921,12					116014,47	93560,05	22454,41

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση, οι διαφορές των προσδιορισθείσων συνολικών καθαρών εσόδων από παροχή υπηρεσίας έναντι των δηλωθεισών εσόδων ύψους έχουν ως κάτωθι:

Φορολογικά έτη	Δηλωθέντα Έσοδα (1)	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου (2)	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει παρούσας απόφασης (3)	Διαφορά (3)-(1)
2018	34.379,64	116.291,42	98.847,70	64.468,06
2019	35.809,83	110.070,67	93.560,05	57.750,22

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο συνολικός Φ.Π.Α. που προκύπτει από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τους υπολογισμούς της παρούσας απόφασης, ανέρχεται σε 23.723,45 € για το φορολογικό έτος 2018 και σε 22.454,41 € για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσθήκη λογιστικών διαφορών (για τις οποίες, ωστόσο, δεν προβάλλει λόγους αμφισβήτησής τους) και η φορολόγηση ποσών ως δήθεν προσαύξηση περιουσίας που προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία είναι παράνομες, δυνάμει των γενικών διατάξεων των άρθρων 21 επ. Κ.Φ.Ε., όταν τα ακαθάριστα έσοδα έχουν προσδιοριστεί με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, ωστόσο, βάσει των ως άνω διατάξεων και οδηγιών για τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (παρούσα υπόθεση) προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα και ορθώς ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα καθαρά κέρδη έλαβε υπόψη του τις λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου. Κατόπιν των ως άνω, τα καθαρά κέρδη με την παρούσα προσδιορίζονται ως εξής:

Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών	Φορολογικό έτος 2018		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ
Ακαθάριστα Έσοδα Επιχείρησης	34.379,64	116.291,42	98.847,70
Δαπάνες Βιβλίων	37.029,92	37.029,92	37.029,92
Αμοιβές προσωπικού	18.197,07	18.197,07	18.197,07
Διάφορα Έξοδα	18.134,45	18.134,45	18.134,45
Αποσβέσεις παγίων	698,40	698,40	698,40
(Πλέον) Διαφορές από ετεροχρονισμό	0,00	0,00	0,00
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	0,00	0,00	0,00

Λογιστικές διαφορές ελέγχου		8.292,25	8.292,25
Καθαρά κέρδη	-2.650,28	87.553,75	70.110,03
Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών	Φορολογικό έτος 2019		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ
Ακαθάριστα Έσοδα Επιχείρησης	35.809,83	110.070,67	93.560,05
Δαπάνες Βιβλίων	40.630,58	40.630,58	40.630,58
Αμοιβές προσωπικού	20.003,51	20.003,51	20.003,51
Διάφορα Έξοδα	19.901,08	19.901,08	19.901,08
Αποσβέσεις παγίων	725,99	725,99	725,99
(Πλέον) Διαφορές από ετεροχρονισμό	0,00	0,00	0,00
(Πλέον) Προσωρινές Διαφορές μεταξύ ΕΛΠ — Φορολογικής Βάσης	0,00	0,00	0,00
(Πλέον) Φορολογική αναμόρφωση δαπανών	0,00	0,00	0,00
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		7.708,60	7.708,60
Καθαρά κέρδη	-4.820,75	77.148,69	60.638,07

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12-09-2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 11-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και

Α) την τροποποίηση:

- της με αρ. / 12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αρ. / 12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αρ. / 12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αρ./12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Β) την επικύρωση:

- της με αρ./12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/03/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αρ./12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 - 30/06/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

- της με αρ./12-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 - 30/09/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

• **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	2.280,00€	14.250,00€	2.280,00€	14.250,00€	2.280,00€	14.250,00€	
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	1,74€	82,02€	1,74€	82,02€	1,74€	82,02€	
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα		175.316,09€	87.553,75€	175.316,09€	70.110,03€	175.316,09€	70.110,03€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			25.050,00€		8.050,00€		8.050,00€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα	2.281,74€	189.648,11€	114.885,49€	189.648,11€	80.441,77€	189.648,11€	78.160,03€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	2.281,74€	189.648,11€	114.885,49€	189.648,11€	80.441,77€	189.648,11€	78.160,03€
Φόρος Κλίμακας	342,26€	74.492,04€	41.007,95€	74.492,04€	27.548,27€	74.492,04€	27.206,01€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	342,26€	74.492,04€	41.007,95€	74.492,04€	27.548,27€	74.492,04€	27.206,01€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	0,26€	13.022,45€	0,26€	13.022,45€	0,26€	13.022,45€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	342,00€	61.469,59€	41.007,69€	61.469,59€	27.548,01€	61.469,59€	27.206,01€
Τέλη χαρτ/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	342,00€	61.469,59€	41.007,69€	61.469,59€	27.548,01€	61.469,59€	27.206,01€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.		14.680,20€	7.951,56€	14.680,20€	4.851,63€	14.680,20€	4.851,63€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€	1.250,00€	650,00€	1.250,00€	650,00€	1.250,00€	
Σύνολο	992,00€	77.399,79€	49.609,25€	77.399,79€	33.049,64€	77.399,79€	32.057,64€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			20.332,85€		13.603,01€		13.603,01€
άρθ.58 ν.4174/2013							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	992,00€	77.399,79€	69.942,10€	77.399,79€	46.652,65€	77.399,79€	45.660,65€

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	7.980,00€	14.487,50€	7.980,00€	14.487,50€	7.980,00€	14.487,50€	
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	1,47€	31,56€	1,47€	31,56€	1,47€	31,56€	
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα			77.148,69€		60.638,07€		60.638,07€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			36.000,00€		1.000,00€		1.000,00€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα	7.981,47€	14.519,06€	121.130,16€	14.519,06€	69.619,54€	14.519,06€	61.638,07€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	7.981,47€	14.519,06€	121.130,16€	14.519,06€	69.619,54€	14.519,06€	61.638,07€
Φόρος Κλίμακας	1.197,17€	2.675,36€	39.294,08€	2.675,36€	21.814,30€	2.675,36€	20.617,13€
Μειώσεις από το φόρο	0,17€	4,74€	0,17€	4,74€	0,17€	4,74€	
Φόρος που αναλογεί	1.197,00€	2.670,62€	39.293,91€	2.670,62€	21.814,13€	2.670,62€	20.617,13€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.							
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.197,00€	2.670,62€	39.293,91€	2.670,62€	21.814,13€	2.670,62€	20.617,13€
Τέλη χαρτ/μου	180,00€	457,50€	180,00€	457,50€	180,00€	457,50€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	36,00€	91,50€	36,00€	91,50€	36,00€	91,50€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	1.413,00€	3.219,62€	39.509,91€	3.219,62€	22.030,13€	3.219,62€	20.617,13€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.		55,42€	8.252,71€	55,42€	3.616,76€	55,42€	3.616,76€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€	1.250,00€	650,00€	1.250,00€	650,00€	1.250,00€	
Σύνολο	2.063,00€	4.525,04€	48.412,62€	4.525,04€	26.296,89€	4.525,04€	24.233,89€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			19.048,46€		10.308,57€		10.308,57€
άρθ.58 ν.4174/2013							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	2.063,00€	4.525,04€	67.461,08€	4.525,04€	36.605,46€	4.525,04€	34.542,46€

• ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/10/2018-31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	6.609,82€	88.521,80€	71.077,88€	-64.468,06€
Αξία φορολογητέων Εισροών	32.979,29€	31.205,90€	31.205,90€	1.773,39€
Φόρος Εκροών	1.586,36€	21.245,19€	17.058,69€	-15.472,33€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	7.911,41€	7.495,57€	7.495,57€	415,84€
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	13.749,62€	9.563,12€	9.563,12€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		6.874,81€	4.781,56€	4.781,56€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	20.624,43€	14.344,68€	14.344,68€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-30/03/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	871,44€	871,44€	871,44€	0,00€
Αξία φορολογητέων Εισροών	1.700,80€	1.700,80€	1.700,80€	0,00€
Φόρος Εκροών	209,15€	209,15€	209,15€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	408,20€	408,20€	408,20€	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	199,05€	199,05€	199,05€	
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	199,05€	199,05€	199,05€	0,00€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/04/2019-30/06/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	10.310,86€	10.310,86€	10.310,86€	0,00€
Αξία φορολογητέων Εισροών	6.056,04€	6.056,04€	6.056,04€	0,00€
Φόρος Εκροών	2.474,61€	2.474,61€	2.474,61€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	1.453,42€	1.453,42€	1.453,42€	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		822,14€	822,14€	822,14€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		411,07€	411,07€	411,07€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		1.233,21€	1.233,21€	1.233,21€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/07/2019-30/09/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	15.494,93€	15.494,93€	15.494,93€	0,00€
Αξία φορολογητέων Εισροών	7.798,88€	7.798,88€	7.798,88€	0,00€
Φόρος Εκροών	3.718,78€	3.718,78€	3.718,78€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	1.871,81€	1.871,81€	1.871,81€	0,00€
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.847,07€	1.847,07€	1.847,07€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		923,54€	923,54€	923,54€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		2.770,61€	2.770,61€	2.770,61€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/10/2019-31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	9.132,60€	83.393,44€	66.882,82€	-57.750,22€
Αξία φορολογητέων Εισροών	2.044,99€	1.673,14€	1.673,14€	371,85€
Φόρος Εκροών	2.191,82€	20.014,42€	16.051,88€	-13.860,06€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	490,83€	401,59€	401,59€	89,24€
Πιστωτικό Υπόλοιπο				13.949,30€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		19.612,93€	15.650,38€	15.650,38€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		9.806,47€	7.825,19€	7.825,19€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		29.419,40€	23.475,57€	23.475,57€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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