



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 494

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332239

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

α) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

β) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

γ) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

δ) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., Α.Φ.Μ. ...., 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 με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 12.379,17€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 6.189,59€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.845,85€, ήτοι συνολικό ποσό 20.414,61€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 292.864,62€, έναντι 255.651,45€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 168,44€, γ) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 3.610,00€, μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 10.499,50€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 5.249,75€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.405,93€, ήτοι συνολικό ποσό 17.155,18€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 293.563,09€, έναντι 257.928,67€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρο

28 του Ν. 4172/2013 και β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 2.012,74€.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 8.641,92€, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup> Ν. 4987/2022 4.320,96€, ήτοι συνολικό ποσό 12.962,88€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 292.864,62 €, έναντι 255.651,45 € (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 6.237,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup> Ν. 4987/2022 3.118,64€, ήτοι συνολικό ποσό 9.355,93€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 293.563,09€, έναντι 257.928,67€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 09.08.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής έλεγχος- εσφαλμένες λογιστικές παράμετροι για τους υπολογισμούς της αρχής των αναλογιών- Λήφθηκαν υπόψη ενδεικτικά τιμολόγια αγοράς/πώλησης για την εξαγωγή του μέσου όρου ποσοστού κέρδους.
2. Παραβίαση νόμου ως προς τους λόγους που εφαρμόστηκε η έμμεση μέθοδος, ελλείπει φορολογικών παραβάσεων
3. Αμφισβήτηση των συμπερασμάτων των εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., βάσει της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και του προσδιορισθέντος πραγματικού μέσου συντελεστή μικτού κέρδους

4. Εσφαλμένη μη αποδοχή από την φορολογική αρχή των εξηγήσεων που παρείχε για τις πιστώσεις από την .....
5. Εσφαλμένος ο μη υπολογισμός φύρας ποσοστού 15%.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή** στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή** στο άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

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

**Επειδή** με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «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 οποιοσδήποτε 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 προσαύξησή 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.

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

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

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξεσης περιουσίας: «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** σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. 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 – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει

στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....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. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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.....».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ποσά που έλαβε από την ..... και πιστώθηκαν στον υπ' αρ. GR23\*\*\*..... λογαριασμό της στην ATTICA Bank συνολικής αξίας 5.000,00€ αφορούσαν σε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν το έτος 2011 προς την εταιρεία «.....», της οποίας πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος είναι η ανωτέρω. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της, συνυποβάλλει αντίγραφα από τα σχετικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης του 2011, και καρτέλες προμηθευτή από τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας «.....» για τα έτη 2011, 2016 και 2018.

Από την επισκόπηση των παραπάνω προκύπτει ότι κατά την 01.01.2011 το υπόλοιπο οφειλών προς την προσφεύγουσα (πιστωτικό υπόλοιπο) ανερχόταν στο ποσό των 13.500,00€. Το 2011 η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την εταιρεία «.....» συνολικής αξίας (με το ΦΠΑ) 12.463,00€. Στα τιμολόγια αυτά συμπεριλαμβάνονται τα τιμολόγια με αρ. ..../31-01-11, ..../28-02-11, ..../31-03-11, ..../29-04-11, ..../31-05-11, ..../30-06-11, ..../29-07-11, ..../31-08-11 και ..../30-09-11. Κατά το ίδιο έτος, η ..... πραγματοποίησε πληρωμές έναντι υπολοίπου, συνολικού ποσού 15.963,00€, επομένως, την 31/12/2011, το πιστωτικό υπόλοιπο για την προσφεύγουσα ανήλθε σε 10.000,00€ Για το

φορολογικά έτη 2012 - 2015 δεν προσκομίστηκε καρτέλα προμηθευτή. Από την καρτέλα που προσκομίστηκε για το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο για την προσφεύγουσα ανερχόταν σε 10.000,00€. Επιπρόσθετα, το 2016 η εταιρεία «.....» πραγματοποίησε πληρωμές έναντι υπολοίπου, συνολικού ποσού 8.610,00€. Επομένως, την 31/12/2016, το πιστωτικό υπόλοιπο για την προσφεύγουσα περιορίστηκε σε 1.390,00€. Για το φορολογικό έτος 2017 δεν προσκομίστηκε καρτέλα προμηθευτή. Από την καρτέλα που προσκομίστηκε για το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο για την προσφεύγουσα ανερχόταν σε 1.390,00€. Κατά το έτος 2018, η ..... πραγματοποίησε καταθέσεις συνολικού ποσού 5.000,00€ στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Οι πληρωμές έχουν καταχωρηθεί στην καρτέλα προμηθευτή της «.....» για το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι από τα 5.000,00€ που η ..... κατέθεσε στην προσφεύγουσα, τα 1.390,00€ αφορούσαν σε τιμολόγια έκδοσης της τελευταίας κατά το έτος 2011.

Η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά δικαιολογητικά για το ποσό 3.610,00€ (5.000,00€ - 1.390,00€) που έλαβε από την ..... πλέον των 1.390,00€ που της όφειλε η εταιρεία «.....».

**Επειδή** ορθώς το ποσό των 3.610,00€ κρίθηκε από την φορολογική αρχή ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει στοιχεία επαρκή και ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με την πηγή και την αιτία των εν λόγω πιστώσεων.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή** με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. 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 ελέγχους».

**Επειδή** στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «..... 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** σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ'

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

**Επειδή** ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 32 Ν. 5104/2022 ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το αποτέλεσμα του ελέγχου που προκύπτει από την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής, εξέδωσε για τα φορολογικά έτη 2018-2019 την υπ' αρ. ....2024 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα εν λόγω έτη.

Ειδικότερα, στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 & 2019 διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας ήταν μεγαλύτερες από τα δηλούμενα εισοδήματά της ίδιας και του συζύγου της, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

| Φορολογικό έτος 2018                    |                 |                                  |                  |
|-----------------------------------------|-----------------|----------------------------------|------------------|
| ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                      |                 | ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ                |                  |
| Προσφεύγουσας                           |                 | Προσφεύγουσας                    |                  |
| Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα  | 5.939,77        | Δαπάνες διαβίωσης                | 1.642,19         |
|                                         |                 | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 3.489,94         |
| Συζύγου                                 |                 | Συζύγου                          |                  |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά            | 1.008,00        | Ενοίκιο κύριας κατοικίας         | 3.600,00         |
| Ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων | 600,00          | Δαπάνες διαβίωσης                | 500,00           |
|                                         |                 | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 3.824,70         |
| <b>Σύνολο</b>                           | <b>7.547,77</b> | <b>Σύνολο</b>                    | <b>13.056,83</b> |

| Φορολογικό έτος 2019                   |          |                   |          |
|----------------------------------------|----------|-------------------|----------|
| ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                     |          | ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ |          |
| Προσφεύγουσας                          |          | Προσφεύγουσας     |          |
| Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | 3.418,60 | Δαπάνες διαβίωσης | 2.760,40 |

|                                            |                  |                                  |                  |
|--------------------------------------------|------------------|----------------------------------|------------------|
| Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων | 600,00           | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 4.513,91         |
| Ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων    | 10.336,32        |                                  |                  |
| <b>Συζύγου</b>                             |                  | <b>Συζύγου</b>                   |                  |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά               | 1.680,00         | Ενοίκιο κύριας κατοικίας         | 3.600,00         |
| Ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων    | 2.850,00         | Δαπάνες διαβίωσης                | 0,00             |
|                                            |                  | Αγορά ακινήτου                   | 50.000,00        |
|                                            |                  | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 0,00             |
| <b>Σύνολο</b>                              | <b>18.884,92</b> | <b>Σύνολο</b>                    | <b>60.874,31</b> |

Επιπρόσθετα στο φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 3.610,00€, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Η φορολογική αρχή στη συνέχεια κρίνοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024, επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

**Επειδή** η φορολογική αρχή στο στάδιο κατάρτισης των παραπάνω πινάκων εσφαλμένα συμπεριέλαβε στο φορολογητέο εισόδημα ποσά που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, καθώς και στις δαπάνες διαβίωσης την αγορά ακινήτου, που έλαβε χώρα το 2019. Για το λόγο αυτό οι παραπάνω πίνακες τροποποιούνται ως ακολούθως:

| Φορολογικό έτος 2018                   |                 |                                  |                  |
|----------------------------------------|-----------------|----------------------------------|------------------|
| ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                     |                 | ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ                |                  |
| Προσφεύγουσας                          |                 | Προσφεύγουσας                    |                  |
| Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα | 5.939,77        | Δαπάνες διαβίωσης                | 1.642,19         |
|                                        |                 | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 3.489,94         |
| <b>Συζύγου</b>                         |                 | <b>Συζύγου</b>                   |                  |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά           | 1.008,00        | Ενοίκιο κύριας κατοικίας         | 3.600,00         |
|                                        |                 | Δαπάνες διαβίωσης                | 500              |
|                                        |                 | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 3.824,70         |
| <b>Σύνολο</b>                          | <b>5.939,77</b> | <b>Σύνολο</b>                    | <b>13.056,83</b> |

| Φορολογικό έτος 2019                       |                 |                                  |                  |
|--------------------------------------------|-----------------|----------------------------------|------------------|
| ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                         |                 | ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ                |                  |
| Προσφεύγουσας                              |                 | Προσφεύγουσας                    |                  |
| Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα     | 3.418,60        | Δαπάνες διαβίωσης                | 2.760,40         |
| Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων | 600             | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 4.513,91         |
| Συζύγου                                    |                 | Συζύγου                          |                  |
| Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά               | 1.680,00        | Ενοίκιο κύριας κατοικίας         | 3.600,00         |
|                                            |                 | Δαπάνες διαβίωσης                | 0                |
|                                            |                 | Πληρωμές φορολογικών υποχρεώσεων | 0                |
| <b>Σύνολο</b>                              | <b>5.698,60</b> | <b>Σύνολο</b>                    | <b>10.874,31</b> |

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει εναργώς ότι σε αμφότερα τα φορολογικά 2018-2019 πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

**Επειδή** σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης β' της παρ. του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, η οποία αναφέρεται σε διαπιστωθείσες παραβάσεις της επιχείρησης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον πρώτο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό**

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

**Επειδή** στο άρθρο 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** σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «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**

#### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων

προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.....

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 Ε.2016/2020: «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:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους).

Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.... Δ. Έλεγχος λοιπών

φορολογιών

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** στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, στο πλαίσιο της με αρ. 292/04-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, και αφού διαπίστωσε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις περί διενέργειας έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 για τον προσδιορισμό, τόσο των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος, όσο και των φορολογητέων εκροών στη φορολογία του Φ.Π.Α, από την κύρια πηγή εσόδων της επιχείρησης της προσφεύγουσας (χονδρικό εμπόριο ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής) εφάρμοσε την έμμεση τεχνική της «αρχής των αναλογιών», αξιοποιώντας τα λογιστικά της αρχεία. Έπειτα από ενδελεχή εξέταση των τιμολογίων αγοράς και πώλησης των υπό κρίση φορολογικών ετών, προέβη στην επαλήθευση του κόστους πωληθέντων και προσδιόρισε με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους (σταθμισμένο ως προς την τιμή πώλησης) και, εφαρμόζοντας αυτό επί του κόστους πωληθέντων, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για αμφότερα τα φορολογικά έτη.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα έλαβε υπόψιν ενδεικτικά τιμολόγια αγορών και πωλήσεων για τον υπολογισμό του πραγματικού μικτού περιθωρίου κέρδους, χωρίς να συνεκτιμηθούν οι ποσότητες και η συχνότητα με την οποία διακινούνταν τα πωλούμενα είδη. Τα ενδεικτικά παραστατικά, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, δεν αποδίδουν ασφαλή συμπεράσματα. Ο έλεγχος επέλεξε ένα δείγμα 60 αγαθών και με βάση τις τιμές αγοράς και πώλησης υπολογίστηκε ένα μεγάλο ποσοστό μικτού κέρδους, χωρίς να ληφθεί υπ' όψιν η παράμετρος της ποσότητας που διακινήθηκε ανά αγαθό. Σύμφωνα με

την προσφεύγουσα, για ένα αγαθό με υψηλό ποσοστό κέρδους που διακινήθηκε σε μικρή ποσότητα, το ποσοστό κέρδους δεν αποτελεί ασφαλές κριτήριο για την εξαγωγή συμπεράσματος για το σύνολο των αγαθών. Από τα είδη που επιλέχθηκαν ως δείγμα, όπως ισχυρίζεται, τα είδη με υψηλό ποσοστό κέρδους είχαν χαμηλή συμμετοχή στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανά χρήση, ενώ τα είδη με χαμηλό συντελεστή είχαν μεγάλη συμμετοχή. Επομένως, ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους που προσδιορίστηκε με την αρχή των αναλογιών, όφειλε να είναι χαμηλότερος ανά χρήση. Για τον λόγο αυτό αξιώνει να επαναπροσδιοριστεί ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους, αφού αφαιρεθούν εξ ολοκλήρου από το δείγμα ελέγχου τα είδη με υψηλό συντελεστή και ακολούθως να επαναπροσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου

**Επειδή** από τις προεκτεθείσες διατάξεις και τις διευκρινιστικές εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης προκύπτει σαφώς ότι τα ακαθάριστα έσοδα, τα φορολογητέα κέρδη και οι φορολογητέες εκροές των υποχρεωών δύναται να προσδιορίζονται με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Αντικείμενο της τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών είναι ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

**Επειδή** το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 (ISA200) του ΙΑΑΣΒ (Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης) αναφέρεται στους στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή και τη διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA). Ο ελεγκτής πρέπει να μπορεί να αιτιολογήσει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αξιοποίησε είναι επαρκή και κατάλληλα. Η επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων αναφέρεται στην ποσότητα, ενώ η καταλληλότητα στην ποιότητα αυτών. Το πλήθος των αποδεικτικών στοιχείων που θα χρησιμοποιηθούν εξαρτάται από την κρίση του ελεγκτή σε συνάρτηση με τον κίνδυνο ανακρίβειας των λογιστικών αρχείων που ο ίδιος εκτιμά ότι υφίσταται, αλλά και την ποιότητα των στοιχείων (ISA 200 §29). Η ποιότητα των αποδεικτικών στοιχείων σχετίζεται με το βαθμό της σχετικότητας με το κονδύλι που εξετάζεται και της αξιοπιστίας που μπορούν να προσθέσουν στα συμπεράσματα του ελέγχου (ISA 200 §30).

Κατά τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής μπορεί, σύμφωνα με το ISA500 και ανάλογα με τις συνθήκες και τα πραγματικά περιστατικά, να επιλέξει (ΙΑΑΣΒ, 2014, σσ. 403-404):

- το σύνολο των στοιχείων, όταν πρόκειται για λίγα στοιχεία μεγάλης αξίας ή ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι υψηλός ή η μηχανογραφική υποστήριξη επιτρέπει την αξιοποίηση του 100% των δεδομένων
- συγκεκριμένα στοιχεία, όταν πρόκειται για στοιχεία μεγάλης ελεγκτικής αξίας ή επιλέγονται όλα όσα υπερβαίνουν μια ορισμένη αξία ή επιλέγονται στοιχεία μόνο για την εξέταση της φύσης της επιχείρησης και

των συναλλαγών της

-ένα δείγμα στοιχείων, το οποίο πρέπει να είναι αξιόπιστο και κατάλληλο ώστε να διεξαχθούν συμπεράσματα εφαρμόσιμα για το σύνολο του πληθυσμού των στοιχείων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα στα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν τηρούσε, ως μη υπόχρεη, λογιστικό αρχείο αναλυτικής ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της, καθιστώντας εξαιρετικά δυσχερή την αξιοποίηση από την φορολογική αρχή του συνόλου των φορολογικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων που καταχωρίστηκαν στα λογιστικά της αρχεία. Για το λόγο αυτό, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της ελεγκτικής, νομίμως προέβη στην επιλογή δείγματος για τη διενέργεια της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Συγκεκριμένα, επέλεξε ένα αξιόπιστο δείγμα φορολογικών στοιχείων, με βάση τα εμπορεύματα που κινήθηκαν σε μεγάλες ποσότητες και με μεγάλη συχνότητα, σύμφωνα με το φυσικό αρχείο των τιμολογίων αγορών και πωλήσεων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, για να εντοπίσει τα είδη του δείγματος, αξιοποίησε τα τιμολόγια αγοράς εμπορευμάτων με την μεγαλύτερη καθαρή αξία που καταχωρίστηκαν στα βιβλία εξόδων της προσφεύγουσας και, με βάση αυτά, εντόπισε την τιμή πώλησης στα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης. Επιπρόσθετα, έλαβε υπόψη εκπτώσεις που χορηγήθηκαν είτε από προμηθευτές είτε προς πελάτες της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με το με αρ. ....-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων (αρ. 33 Ν. 5104/2024) που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ο μέσος συντελεστής μικτού κέρδους (ΣΜΚ) είχε προσδιοριστεί αρχικά σε 26,6603% για το φορολογικό έτος 2018 και σε 26,2586% για το φορολογικό έτος 2019. Στην συνέχεια, η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ. ..../01-10-2024 υπόμνημά της έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής πρόσθετο δείγμα τιμολογίων αγοράς και πώλησης, από την επεξεργασία του οποίου σε συνδυασμό με το αρχικό δείγμα του ελέγχου, ο μέσος ΣΜΚ επαναπροσδιορίστηκε σε 26,2041% για το έτος 2018 και σε 24,1807% για το έτος 2019. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα είδη του δείγματος με υψηλό συντελεστή, ήτοι είδη με ΣΜΚ άνω του 30%, πρέπει να εξαιρεθούν από το δείγμα εξολοκλήρου, και για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, επειδή, όπως αναφέρει, διακινήθηκαν σε χαμηλές ποσότητες και συχνότητες, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει κανένα δικαιολογητικό προς απόδειξη του ισχυρισμού της. Παρόλα αυτά, ακόμα κι αν αποδείκνυε ότι τα είδη αυτά κινήθηκαν σε χαμηλή ποσότητα, δεν θα ήταν ορθό να εξαιρεθούν εξολοκλήρου από το δείγμα, καθώς συνετέλεσαν και αυτά στη διαμόρφωση του μέσου συντελεστή μικτού κέρδους.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή συνυποβάλλει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η συνολική ποσότητα των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών ανά ελεγχόμενο έτος, έτσι ώστε να είναι δυνατή η στάθμιση του ΣΜΚ ανά ποσότητα. Η στάθμιση του μέσου συντελεστή μικτού κέρδους από τη φορολογική αρχή πραγματοποιήθηκε με βάση την τιμή πώλησης των ειδών του δείγματος. Ο έλεγχος, έχοντας προσδιορίσει τον απλό μέσο ΣΜΚ και τον σταθμισμένο μέσο ΣΜΚ ανά ελεγχόμενο έτος, διαπίστωσε, όπως προκύπτει από τον ακόλουθο πίνακα, ότι ο σταθμισμένος μέσος ΣΜΚ ήταν χαμηλότερος από τον απλό ανά έτος, και έλαβε αυτόν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

| Έτος             | 2018     | 2019     |
|------------------|----------|----------|
| Απλός ΣΜΚ        | 27,1805% | 25,1940% |
| Σταθμισμένος ΣΜΚ | 26,2041% | 24,1807% |

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν της αναγνώρισε φύρα. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι, λόγω της φύσης του αντικειμένου εργασιών της, ήτοι χονδρικού εμπορίου ευπαθών προϊόντων (αλεύρι, ζάχαρη, σουσάμι, ξηροί καρποί, μπαχαρικά) πρέπει να υπολογιστεί φύρα σε ποσοστό 15%, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

**Επειδή**, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών δεν έλαβε υπόψη της καθόλου φύρα

**Επειδή**, το ποσοστό φύρας της τάξης του 15% που επικαλείται η προσφεύγουσα κρίνεται ως ιδιαίτερα υψηλό και προκειμένου να γίνει δεκτό θα πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991). Δια της παρούσας απόφασης κρίνεται ότι ένα ποσοστό φυσικής φθοράς των εμπορεύσιμων ειδών 5% είναι εύλογο και δύναται να εφαρμοστεί στην υπό κρίση περίπτωση, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου μη συνυπολογισμού φύρας στο στάδιο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός. Οι λοιποί δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αναφορικά την πλημμελή διενέργεια του ελέγχου, τη λήψη ενδεικτικών τιμολογίων αγοράς/πώλησης και την χρήση εσφαλμένου συντελεστή μικτού κέρδους απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Κατόπιν των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

| ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | 2018       | 2019       |
|-------------------------------------------------|------------|------------|
| Αποθέματα Έναρξης                               | 1.500,00   | 1.900,00   |
| Πλέον: Αγορές χρήσης                            | 232.456,34 | 235.999,98 |
| Σύνολο                                          | 233.956,34 | 237.899,98 |
| Αποθέματα Λήξης                                 | 1.900,00   | 1.500,00   |
| Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων                    | 232.056,34 | 236.399,98 |
| Μείον Φύρα 5%                                   | 11.602,82  | 11.820,00  |

|                                                             |            |            |
|-------------------------------------------------------------|------------|------------|
| Υπόλοιπο κόστους πωληθέντων μετά από φύρα 5%                | 220.453,52 | 224.579,98 |
| Επί: (1+ Μέσος συντελ. μικτού κέρδους επί του κόστους)      | 126,2041%  | 124,1807%  |
| ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | 278.221,39 | 278.884,94 |
| ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ   | 255.651,45 | 257.928,67 |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ                                  | 22.569,94  | 20.956,27  |

### **Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

| Φορολογικό έτος                                                   | 2018          |               |                      |                                   |
|-------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------------------|-----------------------------------|
|                                                                   | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ | Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - δήλωσης |
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης   | 255.651,45    | 255.651,45    | 255.651,45           |                                   |
| Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας |               | 37.213,17     | 22.569,94            | 22.569,94                         |
| Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα        | 255.651,45    | 292.864,62    | 278.221,39           | 22.569,94                         |
| Μείον κόστος πωληθέντων                                           | 232.056,34    | 232.056,34    | 232.056,34           |                                   |
| Μείον δαπάνες χρήσης                                              | 17.655,34     | 17.655,34     | 17.655,34            |                                   |
| Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου                                 |               | 168,44        | 168,44               | 168,44                            |
| Κέρδη χρήσης                                                      | 5.939,77      | 43.321,38     | 28.678,15            | 22.738,88                         |
| Ζημίες χρήσης                                                     |               |               |                      |                                   |
| Ζημίες από προηγούμενη φορολογική περίοδο                         |               |               |                      |                                   |
| Φορολογητέα κέρδη                                                 | 5.939,77      | 43.321,38     | 28.678,15            | 22.738,88                         |
| Ζημίες προς μεταφορά                                              |               |               |                      |                                   |

| 2018                                          | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. | Διαφορά<br>Απόφασης<br>Δ.Ε.Δ.<br>- Δήλωσης |
|-----------------------------------------------|------------------|------------------|-----------------------------|--------------------------------------------|
| ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | 5.939,77         | 43.321,38        | 28.678,15                   | 22.738,88                                  |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (33%)      | 0,00             | 3.610,00         | 3.610,00                    | 3.610,00                                   |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                          | 5.939,77         | 46.931,38        | 32.288,15                   | 26.348,39                                  |
| ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ                                | 1.306,75         | 13.685,92        | 8.107,96                    | 6.801,21                                   |
| ΜΕΙΟΝ:<br>:ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ            | 1.587,36         | 1.587,36         | 1.587,36                    | 0,00                                       |
| ΠΛΕΟΝ:<br>ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΟΜ. ΕΤΟΥΣ       | 1.306,75         | 1.306,75         | 1.306,75                    | 0,00                                       |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ                           | 1.026,14         | 13.405,31        | 7.827,35                    | 6.801,21                                   |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Ν. 4987/2022                 | 0,00             | 6.189,59         | 3.400,60                    | 3.400,60                                   |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΓΓΗΣ                       | 0,00             | 1.845,85         | 824,73                      | 824,73                                     |
| ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ                           | 650,00           | 650,00           | 650,00                      | 0,00                                       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ &amp; ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ</b>           | <b>1.676,14</b>  | <b>22.090,75</b> | <b>12.702,68</b>            | <b>11.026,54</b>                           |

| Φορολογικό έτος                                                   | 2019             |               |                            |                                         |
|-------------------------------------------------------------------|------------------|---------------|----------------------------|-----------------------------------------|
|                                                                   | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης<br>Δ.Ε.Δ | Διαφορά<br>απόφασης Δ.Ε.Δ.<br>- δήλωσης |
| Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης   | 257.928,67       | 257.928,67    | 257.928,67                 | 0,00                                    |
| Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας |                  | 35.634,42     | 20.956,27                  | 20.956,27                               |
| Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα        | 257.928,67       | 293.563,09    | 278.884,94                 | 20.956,27                               |
| Μείον κόστος πωληθέντων                                           | 236.399,98       | 236.399,98    | 236.399,98                 | 0,00                                    |
| Μείον δαπάνες χρήσης                                              | 18.710,09        | 18.710,09     | 18.710,09                  | 0,00                                    |
| Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου                                 |                  | 2.012,74      | 2.012,74                   | 2.012,74                                |
| Κέρδη χρήσης                                                      | 2.818,60         | 40.465,76     | 25.787,61                  | 22.969,01                               |
| Ζημίες χρήσης                                                     |                  |               |                            |                                         |
| Φορολογητέα κέρδη                                                 | 2.818,60         | 40.465,76     | 25.787,61                  | 22.969,01                               |

| 2019                                          | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. | Διαφορά<br>Απόφασης<br>Δ.Ε.Δ.<br>- Δήλωσης |
|-----------------------------------------------|------------------|------------------|-----------------------------|--------------------------------------------|
| ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ                             | 600,00           | 600,00           | 600,00                      | 0,00                                       |
| ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | 2.818,60         | 40.465,76        | 25.787,61                   | 22.969,01                                  |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ                          | 3.418,60         | 41.065,76        | 26.387,61                   | 22.969,01                                  |
| ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ                                | 710,09           | 11.209,59        | 6.168,41                    | 5.458,32                                   |
| ΜΕΙΟΝ:<br>:ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ            | 1.306,75         | 1.306,75         | 1.306,75                    | 0,00                                       |
| ΠΛΕΟΝ:<br>ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΟΜ. ΕΤΟΥΣ       | 434,06           | 434,06           | 434,06                      | 0,00                                       |
| ΣΥΜΒΕΒΑΙΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ                           | 21,60            | 21,60            | 21,60                       | 0,00                                       |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ                           | -141,00          | 10.358,50        | 5.317,32                    | 5.458,32                                   |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Ν. 4987/2022                 | 0,00             | 5.249,75         | 2.729,16                    | 2.729,16                                   |
| ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ                      | 0,00             | 1.405,93         | 495,38                      | 495,38                                     |
| ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ                           | 650,00           | 650,00           | 650,00                      | 0,00                                       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ &amp; ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ</b>           | <b>509,00</b>    | <b>17.664,18</b> | <b>9.191,86</b>             | <b>8.682,86</b>                            |

| Μερισμός διαφοράς ακαθάριστων εσόδων από επιχ. δραστηριότητα |                                |                  |                 |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------|-----------------|
| Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018                  |                                |                  |                 |
|                                                              | Ποσοστό συμμετοχής στις εκροές | Αξία             | Αναλογών ΦΠΑ    |
| Αξία φορολογητέων εκροών -13%                                | 7,07%                          | 1.594,81         | 207,33          |
| Αξία φορολογητέων εκροών - 24%                               | 92,93%                         | 20.975,12        | 5.034,03        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ</b>                                       | <b>100,00%</b>                 | <b>22.569,94</b> | <b>5.241,36</b> |
|                                                              |                                |                  |                 |
| Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019                  |                                |                  |                 |
|                                                              | Ποσοστό συμμετοχής στις εκροές | Αξία             | Αναλογών ΦΠΑ    |
| Αξία φορολογητέων εκροών -13%                                | 59,06%                         | 12.376,43        | 1.608,94        |
| Αξία φορολογητέων εκροών - 24%                               | 40,94%                         | 8.579,84         | 2.059,16        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ</b>                                       | <b>100,00%</b>                 | <b>20.956,27</b> | <b>3.668,10</b> |

**Φ.Π.Α.**

| Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018                                                          |               |                |           |                   |           |                       |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|-----------|-------------------|-----------|-----------------------|-----------|
|                                                                                                    | Βάσει δήλωσης |                |           | Βάσει της ελέγχου |           | Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. |           |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ                                                                                | ΑΞΙΑ          | ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α. | Φ.Π.Α.    | ΑΞΙΑ              | Φ.Π.Α.    | ΑΞΙΑ                  | Φ.Π.Α.    |
| Εκροές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα Νησιά του Αιγαίου | 18.064,58     | 13%            | 2.348,40  | 20.694,10         | 2.690,24  | 19.659,39             | 2.555,72  |
|                                                                                                    | 237.586,87    | 24%            | 57.020,84 | 272.170,52        | 65.320,92 | 258.561,99            | 62.054,88 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ                                                                         | 255.651,45    | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ   | 59.369,24 | 292.864,62        | 68.011,16 | 278.221,38            | 64.610,60 |
|                                                                                                    |               |                |           |                   |           |                       |           |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ                                                                               | ΑΞΙΑ          |                | Φ.Π.Α.    |                   |           | ΑΞΙΑ                  | Φ.Π.Α.    |
| Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας                                                         | 245.636,50    |                | 56.405,38 | 245.636,50        | 56.405,38 | 245.636,50            | 56.405,38 |
|                                                                                                    |               |                |           |                   |           |                       |           |
| Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις                                                                          |               |                |           |                   |           |                       |           |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                                        | 245.636,50    | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ   | 56.405,38 | 245.636,50        | 56.405,38 | 245.636,50            | 56.405,38 |
| ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                                 |               |                |           |                   |           |                       |           |
| Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις                                                      |               |                | 2.964,84  |                   | 2.964,84  |                       | 2.964,84  |
| ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                               |               |                |           |                   |           |                       |           |
| Λοιπά αφαιρούμενα ποσά                                                                             |               |                | 0,98      |                   | 0,98      |                       | 0,98      |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                                             |               |                |           | 59.369,24         | 59.369,24 |                       | 59.369,24 |
| ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ                                                                                   |               |                |           |                   |           |                       |           |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ                                                                                |               |                | 59.369,24 |                   | 68.011,16 |                       | 64.610,60 |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                                             |               |                | 59.369,24 |                   | 59.369,24 |                       | 59.369,24 |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ                                                                                 |               |                |           | 0,00              | 8.641,92  |                       | 5.241,36  |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Ν.4987/2022                                                        |               |                | 0,00      | 4.320,96          |           | 2.620,68              |           |
| Σύνολο φόρου και προστίμου για καταβολή                                                            |               |                | 0,00      | 12.962,88         |           | 7.862,04              |           |
|                                                                                                    |               |                |           |                   |           |                       |           |

**Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019**

|                                                                                                    | Βάσει δήλωσης     |                       |                  | Βάσει της ελέγχου |                  | Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. |                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------|------------------|-------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ</b>                                                                         | <b>ΑΞΙΑ</b>       | <b>ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α.</b> | <b>Φ.Π.Α.</b>    | <b>ΑΞΙΑ</b>       | <b>Φ.Π.Α.</b>    | <b>ΑΞΙΑ</b>           | <b>Φ.Π.Α.</b>    |
| Εκροές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα Νησιά του Αιγαίου | 152.328,46        | 13%                   | 19.802,71        | 173.373,57        | 22.538,57        | 164.704,89            | 21.411,64        |
|                                                                                                    | 105.600,21        | 24%                   | 25.344,06        | 120.189,52        | 28.845,49        | 114.180,05            | 27.403,21        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ</b>                                                                  | <b>257.928,67</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ</b>   | <b>45.146,77</b> | <b>293.563,09</b> | <b>51.384,06</b> | <b>278.884,94</b>     | <b>48.814,85</b> |
|                                                                                                    |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |
| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ</b>                                                                        | <b>ΑΞΙΑ</b>       |                       | <b>Φ.Π.Α.</b>    |                   |                  | <b>ΑΞΙΑ</b>           | <b>Φ.Π.Α.</b>    |
| Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας                                                         | 247.699,39        |                       | 44.015,64        | 247.699,39        |                  | 247.699,39            | 44.015,64        |
| Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις                                                                          |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>                                                                 | <b>247.699,39</b> | <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ</b>   | <b>44.015,64</b> | <b>247.699,39</b> | <b>44.015,64</b> | <b>247.699,39</b>     | <b>44.015,64</b> |
| <b>ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>                                                          |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |
| Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις                                                      |                   |                       | 1.132,19         |                   | 1.132,19         |                       | 1.132,19         |
| <b>ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>                                                        |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |
| Λοιπά αφαιρούμενα ποσά                                                                             |                   |                       | 1,06             |                   | 1,06             |                       | 1,06             |
| <b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>                                                                      |                   |                       | <b>45.146,77</b> |                   | <b>45.146,77</b> |                       | <b>45.146,77</b> |
| <b>ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ</b>                                                                            |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ                                                                                |                   |                       | 45.146,77        |                   | 51.384,06        |                       | 48.814,85        |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ                                                                             |                   |                       | 45.146,77        |                   | 45.146,77        |                       | 45.146,77        |
| <b>ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</b>                                                                          |                   |                       | <b>0,00</b>      |                   | <b>6.237,29</b>  |                       | <b>3.668,08</b>  |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Ν.4987/2022                                                        |                   |                       | 0,00             |                   | 3.118,64         |                       | 1.834,04         |
| <b>Σύνολο φόρου και προστίμου για καταβολή</b>                                                     |                   |                       | <b>0,00</b>      |                   | <b>9.355,93</b>  |                       | <b>5.502,12</b>  |
|                                                                                                    |                   |                       |                  |                   |                  |                       |                  |

**Αποφασίζουμε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ...../.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... και ειδικότερα την τροποποίηση:

α) των υπ' αρ. .... & .....2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και

β) των υπ' αρ. .... & .....2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2018 & 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας**

|                                        | Ποσό βάσει<br>ελέγχου | Ποσό βάσει<br>απόφασης ΔΕΔ | Διαφορά<br>απόφασης Δ.Ε.Δ<br>-Ελέγχου |
|----------------------------------------|-----------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 12.379,17€            | 6.801,21€                  | -5.577,96 €                           |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.<br>4987/2022 | 6.189,59€             | 3.400,60€                  | -2.788,99 €                           |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης             | 1.845,85€             | 824,73€                    | -1.021,12 €                           |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>       | <b>20.414,61€</b>     | <b>11.026,55</b>           | <b>-9.388,06 €</b>                    |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας**

|                                        | Ποσό βάσει<br>ελέγχου | Ποσό βάσει<br>απόφασης ΔΕΔ | Διαφορά<br>απόφασης Δ.Ε.Δ<br>-Ελέγχου |
|----------------------------------------|-----------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| Διαφορά φόρου                          | 10.499,50€            | 5.458,32€                  | -5.041,18 €                           |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.<br>4987/2022 | 5.249,75€             | 2.729,16€                  | -2.520,59 €                           |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης             | 1.405,93€             | 495,38€                    | -910,55 €                             |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>       | <b>17.155,18€</b>     | <b>8.682,86€</b>           | <b>-8.472,32 €</b>                    |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

|                                                  | Ποσό βάσει<br>ελέγχου | Ποσό βάσει<br>απόφασης ΔΕΔ | Διαφορά<br>απόφασης Δ.Ε.Δ<br>-Ελέγχου |
|--------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| Διαφορά φόρου                                    | 8.641,92€             | 5.241,36€                  | -3.400,56€                            |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 | 4.320,96€             | 2.620,68€                  | -1.700,28€                            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                 | <b>12.962,88€</b>     | <b>7.862,04€</b>           | <b>-5.100,84€</b>                     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

|                                                  | Ποσό βάσει<br>ελέγχου | Ποσό βάσει<br>απόφασης ΔΕΔ | Διαφορά<br>απόφασης Δ.Ε.Δ<br>-Ελέγχου |
|--------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|---------------------------------------|
| Διαφορά φόρου                                    | 6.237,29€             | 3.668,08€                  | -2.569,21€                            |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 | 3.118,64€             | 1.834,04€                  | -1.284,60€                            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                 | <b>9.355,93€</b>      | <b>5.502,12€</b>           | <b>-3.853,81€</b>                     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

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

**Ακριβές αντίγραφο**  
**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α/α**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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.