



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 644

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /22.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. /22.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. /22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

δ) της υπ' αριθ. /22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

ε) της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018,

στ) της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./22.11.2024 και/22.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./22.11.2024 και/22.11.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./22.11.2024 και/22.11.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

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

Επί της από 23/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ειδών υγιεινής, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 1.551,68€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ, τουλάχιστον σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 12.930,61€ πλέον ΦΠΑ 3.103,35€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 57 του ΚΦΔ, ήτοι 3.103,35€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 1.440,43€, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ, τουλάχιστον σε πενήντα εννέα (59) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 12.003,65€ πλέον ΦΠΑ 2.880,87€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 57 του ΚΦΔ, ήτοι 2.880,87€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ύψους 64.295,88€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 74.963,40€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 37.481,70€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.216,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 129.662,01€, κατόπιν α) λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη i) της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 12.930,61€, ii) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 108.680,19€, με το

αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, β) προσθήκης εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 3.792,94€ και γ) εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά από την οποία διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 125.580,58€.

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ύψους 16.594,44€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 24.033,24€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 12.016,62€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.770,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 39.820,37€, κατόπιν α) λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη i) της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 12.003,65€, ii) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 55.867,54€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και β) εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά από την οποία διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 1.477,60€.

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 6.625,91€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 1.861,18€, λόγω α) προσθήκης αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 12.930,61€ μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων τουλάχιστον σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις πλέον ΦΠΑ 3.103,35€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 5.383,75€, δαπανών αξίας 25.661,33€.

Με την υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.500,67€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 9.641,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 3.380,56€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 13.022,53€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 6.625,91€, β) προσθήκης αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 12.003,65€ μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων τουλάχιστον σε πενήντα εννέα (59) περιπτώσεις πλέον ΦΠΑ 2.880,87€, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 1.635,86€, δαπανών αξίας 7.083,72€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22/11/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) – Προστίμων ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν

ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /03.06.2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομος ο καταλογισμός των συναλλαγών που έγιναν με POS στα φορολογητέα εισοδήματά του, καθώς και ο συνεπακόλουθος καταλογισμός προστίμου περί μη έκδοσης στοιχείων για τις περιπτώσεις αυτές, μολοντί έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία.
2. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου λόγω έλλειψης των νόμιμων προϋποθέσεων. Παραβίαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός των φορολογητέων κερδών, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη τα χρηματικά διαθέσιμα από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του ίδιου και της συζύγου του κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
4. Παράνομη η προσθήκη ως λογιστικών διαφορών των δήθεν μη νομιμοποιούμενων να εκπέσουν των ακαθαρίστων εσόδων του δαπανών για καύσιμα, για την ανέγερση οικίας, για μισθοδοσία και για δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.
5. Αβάσιμα και μη σύννομα τα αποτελέσματα λόγω παράλειψης μεταφοράς της ζημιάς και συμψηφισμού της στα καθαρά κέρδη που προέκυψαν από τον έλεγχο.
6. Παράνομη η υπ' αριθ. /22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ λόγω παραβίασης του άρθρου 57 παρ. 8 ΚΦΔ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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.... 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... 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, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι 18/04/2024, οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 6 του ΚΦΔ, ως ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από 19/04/2024 και έπειτα, ορίζεται ότι: «Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως εκτενώς και αναλυτικά περιγράφεται στις από 22/11/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, από την επεξεργασία των ημερήσιων εισπράξεων μέσω POS και τη σύγκρισή τους με το άθροισμα των

ημερήσιων πωλήσεων (χονδρικής και λιανικής) διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου α) τουλάχιστον σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 16.033,96€ (καθαρής αξίας 12.930,61€ πλέον ΦΠΑ 3.103,35€) κατά το έτος 2018, και β) τουλάχιστον σε πενήντα εννέα (59) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 14.884,52€ (καθαρής αξίας 12.003,65€ πλέον ΦΠΑ 2.880,87€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 – 13 ν.4308/2014 (ΕΛΠ) κατά το έτος 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ότι έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Όπως υποστηρίζει, λόγω της φύσης της επαγγελματικής του δραστηριότητας και του τόπου άσκησης της, δεχόταν πληρωμές σε μεταγενέστερο χρόνο από την πώληση των εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα η έκδοση φορολογικού στοιχείου και η είσπραξη πολλές φορές να μη συμπίπτει χρονικά. Όμως, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αφενός αόριστα διότι δεν γίνεται μνεία συγκεκριμένων γεγονότων (συναλλαγών) αφετέρου αναπόδεικτα διότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά και δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των συναλλαγών και η ελέγξιμη αλληλουχία τους, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ. Περαιτέρω, στις από 22/11/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ καταγράφεται με σαφήνεια, επάρκεια και πληρότητα η ελεγκτική διαδικασία, σύμφωνα με τα οριζόμενα των άρθρων 27 – 30 του ΚΦΔ, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και ειδικότερα, οι διασταυρώσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα με τις ημερήσιες συναλλαγές μέσω POS και η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επισημαίνεται ότι, εκ παραδρομής, η ελεγκτική αρχή επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 του ΚΦΔ αντί του ορθού της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 (όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν.4987/2022) που ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού παράβασης για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024. Με το ίδιο άρθρο ορίζεται ότι πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) στις 19/04/2024, οριζόταν 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες 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 την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται 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 στον ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, οριζόταν 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:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,»... 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, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «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... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,»... 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,»... 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 22/11/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των παρ. 1 περ. β' και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, αφενός λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου αφετέρου λόγω μη επάρκειας του δηλούμενου εισοδήματος στην κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από την επιχειρηματική του δραστηριότητα είναι εφικτός. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις εμπορευμάτων σε αμφότερα τα υπό κρίση φορολογικά έτη, με αποτέλεσμα να εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματός του με έμμεσο τρόπο. Επιπροσθέτως, για το φορολογικό έτος 2019 το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Περαιτέρω, 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 ΚΦΔ 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 εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και τις γενικές διατάξεις εν γένει και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό εσόδων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 32 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:... 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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474) Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «*Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου... 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και*

λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).
- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.
- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.
- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,...
- Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και

στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: • Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. • Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της

παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος... Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1270/2013 διευκρινίστηκε ότι: «...3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*). Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογούμενου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές. Συγκεκριμένα: 1. Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε λογαριασμό/ούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις (Προσωρινές καταθέσεις προς εξόφληση υποχρεώσεων, όπως δάνεια κ.λπ. πράξεις). Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης. Επισημαίνεται ότι η τεχνική παράγει ανεπαρκή/ελλιπή/μη ασφαλή αποτελέσματα στις περιπτώσεις μη ανοίγματος λογαριασμών. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η διαφορά υπολοίπου τέλους-αρχής, η τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου. 2. Αφαιρούνται τα

κατατεθειμένα ποσά στους πιο πάνω λογαριασμούς που αφορούν: 2.1. Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα. 2.2. Ποσά από εκταμίευση δανείων. 2.3. Συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών. 2.4. Συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. 3. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται: 3.1. Δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές (εξοφληθείσες με μετρητά). 3.2. Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας (εξοφληθείσες με μετρητά). 3.3. Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών (εξοφληθείσες με μετρητά). 3.4. Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (εξοφληθείσες με μετρητά). 3.5. Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (εξοφληθέντες με μετρητά). 3.6. Αποπληρωμή / μείωση χρεών με μετρητά. 3.7. Αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου. Η μείωση διαθεσίμων μετρητών τίθεται με αρνητικό πρόσημο, (παράδειγμα: 31/12/2003 μετρητά 15.000 ευρώ. 31/12/2004 διαθέσιμα μετρητά 12.000 ευρώ. Στην χρήση 2004 θα καταχωρηθεί το ποσό -3.000 ευρώ). 3.8. Λοιπές καταβολές σε μετρητά. Συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων που εξοφλούνται με μετρητά. Παρατήρηση: Τα επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν μόνο περίπτωση ατομικής επιχείρησης. 4. Το νέο Υπόλοιπο των καθαρών Τραπεζικών καταθέσεων μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών...».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος... 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος,....».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 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, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε

φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 22/11/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ’ αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Κατόπιν τούτου, με την υπ’ αριθ. πρωτ./08.08.2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εγκρίθηκε η υπ’ αριθ. πρωτ./08.08.2024 εισήγηση του ελεγκτή για εφαρμογή της τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων και αξιολογώντας τα στοιχεία που έλαβε από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 ΚΦΔ, τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητάς του, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που αντλήθηκαν από το Taxis, προσδιόρισε την αποκρυβείσα ύλη ως κάτωθι:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		ΕΤΟΣ 2018	ΕΤΟΣ 2019
€	Σύνολο ποσών που κατατέθηκαν σε κάθε μορφής χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς (ελεγχόμενης περιόδου)	279.293,95	236.623,46
+	Επιχειρηματικές/επαγγελματικές δαπάνες (μετρητοίς)	95.040,72	72.178,53
+	Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων ή βοηθητικών υλών κλπ ειδών (μετρητοίς)	1.157,25	6.364,73
+	Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/επαγγελματικών (μετρητοίς)	29.750,00	3.466,13
+	Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (μετρητοίς)	2.872,86	1.941,38
+	Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (μετρητοίς)	681,20	
+	Λοιπές καταβολές με μετρητά	37.101,03	2.378,00
€	Υπόλοιπο κατατεθειμένων και αναλωθέντων εσόδων	445.897,01	322.952,23
-	Αναλήψεις μετρητών	17.160,34	28.796,90
€	Σύνολο ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων βάσει τεχνικής (Α)	428.736,67	294.155,33
€	Σύνολο δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση (Β1)	267.311,31	254.032,13
€	Σύνολο λοιπών εισοδημάτων στη Φορολογική Διοίκηση (πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας) (Β2)	8.170,53	5.782,63
€	Διαφορά (Α)-(Β1)-(Β2)	153.254,83	34.340,57

Τουτέστιν, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ποσού 153.254,83€ και 34.340,57€ αντίστοιχα. Κατόπιν εξηγήσεων που παρείχε ο προσφεύγων διά του υπ' αριθ. πρωτ./18.10.2024 υπομνήματός του, σε απάντηση του υπ' αριθ./09.08.2024 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές οι ανωτέρω διαφορές περιορίστηκαν σε 138.511,19€ για το έτος 2018 και 13.481,25€ για το έτος 2019, ήτοι κατά το ποσό των 14.743,84€ και 20.859,32€ αντίστοιχα.

Από την κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείσα αποκρυβείσα ύλη, ποσά 12.930,61€ για το έτος 2018 και 12.003,65€ για το έτος 2019 κρίθηκε ότι προέρχονται από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου και επομένως, αποτελούν εισόδημα από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Η εναπομείνασα διαφορά κατ' έτος, δη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και υποκείμενη σε φόρο, βάσει του συντελεστή που ορίζεται με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική διότι δε συνεκτίμησε διαθέσιμα μετρητά που κατείχε κατά την 01/01/2018, ύψους 30.135,79€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το ύψος των καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2018 ανερχόταν σε 111.040,99€, ήτοι ποσό πολλαπλάσιο των διαθέσιμων μετρητών που επικαλείται ο ίδιος βάσει του πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου από εισοδήματα προηγούμενων ετών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού της αποκρυβείσας ύλης κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου λόγω μη συνεκτίμησης διαθέσιμων μετρητών προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία

απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) 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 συνήθεις 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 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.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίους μας...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε

αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου...

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β1069397ΕΞ2016/26.04.2016 παρασχέθηκαν οδηγίες και έγινε δεκτό ότι η περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 δεν τυγχάνει εφαρμογής στις περιπτώσεις ταμειακής εξόφλησης συναλλαγών, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου, με επιχειρήσεις προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή του 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.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων,

σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4308/2014. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 22/11/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προκύπτει ότι κατά ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των άρθρων 22 - 27 του ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων:

i.για το φορολογικό έτος 2018, δαπάνες καυσίμων ύψους 12.358,18€ πλέον ΦΠΑ 2.958,85€ λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων έκπτωσης του άρθρου 22 του ν.4172/2013, αγορές/δαπάνες ποσού 68.174,91€ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 14.843,95€ λόγω μη εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και

ii.για το φορολογικό έτος 2019, δαπάνες καυσίμων ύψους 2.658,74€ πλέον ΦΠΑ 573,86€ λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων έκπτωσης του άρθρου 22 του ν.4172/2013, αγορές/δαπάνες ποσού 37.928,71€ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 10.855,11€ λόγω μη εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Επιπροσθέτως, κατά τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος από την ελεγκτική αρχή, δε συνεκτιμήθηκε η δηλωθείσα (λογιστικώς) ζημιά χρήσης από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ύψους 32.893,47€ και 16.594,44€ στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 22/11/2024 έκθεση ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, μεταξύ άλλων, τον ΦΠΑ ποσού 2.958,85€ και 573,86€, δαπανών καυσίμων αξίας 12.358,18€ και 2.658,74€, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2019 - 31/12/2019 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόρριψη δαπανών καυσίμων, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής είναι παράνομη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής αξίας 15.317,03€ και 3.232,60€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, καταστρατηγώντας τις διατάξεις και τις οδηγίες για τη διευκόλυνση των συναλλαγών με τη γενικευμένη χρήση των αποδείξεων λιανικής, καθώς σε αυτές δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε δαπάνες καυσίμων ύψους 12.358,18€ πλέον ΦΠΑ 2.958,85€ και 2.658,74€ πλέον ΦΠΑ 573,86€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν.4172/2013 και 30 παρ. 4 του ν.2859/2000.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η ελεγκτική αρχή παρανόμως πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά τις δαπάνες ανέγερσης οικίας, συνολικού κόστους 41.939,95€, σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ./10.09.2024 βεβαίωση του μηχανικού, η οποία είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης. Ωστόσο, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη αποτέλεσε αντικείμενο λογιστικής διαφοράς, το οποίο προσαύξησε τα φορολογητέα κέρδη της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η μισθοδοσία των υπό κρίση ετών καταβλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος στο σύνολό της, με συνέπεια η απόρριψή της ως λογιστική διαφορά να είναι μη νόμιμη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τραπεζικά παραστατικά με αιτιολογία την εξόφληση μισθοδοσίας ετών 2018 και 2019. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει ότι οι τραπεζικές συναλλαγές εκτελέστηκαν στις 19/12/2024 και 20/12/2024, ήτοι μετά τη σύνταξη και κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Δεδομένου ότι δεν υφίστανται στοιχεία περί δεδουλευμένων ανείσπρακτων αποδοχών των εργαζόμενων για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 σε συνδυασμό με την ημερομηνία εκτέλεσης των τραπεζικών συναλλαγών είναι έκδηλη η καταστρατήγηση των διατάξεων περί υποχρέωσης καταβολής της μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο. Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 14.843,95€ και 10.855,11€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013, δαπάνες που δεν καταβλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις κάτωθι αγορές/δαπάνες:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία
21/2/2018	3222		1.152,00
21/2/2018	3223		768,00
15/3/2018	856725225B01		19.250,00
15/3/2018	45844382		2.300,00
23/3/2018	ΤΔΑ 78		1.129,03
31/3/2018	ΤΔΑ 8		793,80
2/4/2018	ΤΔΑ 2049		600,00
16/4/2018	3241		1.152,00
16/4/2018	3242		768,00
15/6/2018	100001379		768,00
15/6/2018	100001378		1.152,00
9/7/2018	100001395		1.152,00
9/7/2018	100001396		768,00
1/8/2018	1412		1.152,00
1/8/2018	1413		768,00
17/8/2018	ΤΔΑ 23559		506,90
5/9/2018	1439		768,00
5/9/2018	1438		1.152,00
7/9/2018	ΤΔΑ 1562		827,00
5/10/2018	413920		10.500,00
6/11/2018	ΤΔΑ 465		940,80
7/11/2018	1000001504		768,01
7/11/2018	1000001503		1.152,00
12/11/2018	ΤΔΑ 7291		556,49
22/11/2018	ΤΔΑ 94003		520,10
24/11/2018	ΤΔΑ 2028		1.118,60
27/11/2018	ΤΔΑ 7573		522,23
3/12/2018	ΤΔΑ 2059		958,30
5/12/2018	00000035-A		12.291,65
11/12/2018	1000001542		768,00
11/12/2018	1000001541		1.152,00
ΣΥΝΟΛΟ 2018			68.174,91
17/1/2019	ΤΔΑ 42		617,31
22/1/2019	ΤΔΑ 234		670,12

21/2/2019	1583		1.104,00
21/2/2019	1584		720,00
12/3/2019	ΤΔΑ 2425		520,80
26/3/2019	ΤΔΑ 2473		1.033,80
28/3/2019	1618		890,32
28/3/2019	1619		580,65
7/5/2019	1673		580,65
7/5/2019	1672		890,32
13/5/2019	ΤΔΑ 1850		664,93
17/5/2019	ΤΔΑ 97936		572,62
30/5/2019	1700		890,32
30/5/2019	1701		580,65
20/6/2019	1723		720,00
20/6/2019	1722		1.104,00
26/6/2019	767		1.050,00
8/7/2019	1754		720,00
8/7/2019	1753		1.104,00
26/7/2019	1769		1.104,02
26/7/2019	1770		719,90
30/7/2019	ΤΔΑ 255		1.230,00
19/8/2019	ΤΔΑ 5753		650,00
29/8/2019	1795		1.104,15
29/8/2019	1796		720,00
5/9/2019	ΤΔΑ 262		1.440,00
27/9/2019	417816		1.250,00
30/9/2019	1827		720,00
30/9/2019	1826		1.104,00
1/10/2019	ΤΔΑ1620		591,41
1/10/2019	INVOICE		2.800,00
2/10/2019	ΤΔΑ 1896		1.881,21
4/10/2019	ΤΔΑ 4498		688,75
11/10/2019	INVOICE		2.480,00
14/10/2019	ΤΔΑ 335316		604,74
22/10/2019	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ		611,89
4/11/2019	INVOICE 1000001873		1.104,15
4/12/2019	ΤΔΑ 424		880,00
31/12/2019	ΤΔΑ 235907		1.230,00
ΣΥΝΟΛΟ 2019			37.928,71

Από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης σε συνδυασμό με τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα (τραπεζικά παραστατικά, αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και των προμηθευτών του, καρτέλες πελάτη εκδόσεως των προμηθευτών του προσφεύγοντος) διαπιστώνονται τα εξής:

1. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 8/31.03.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 793,80€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση του λογαριασμού του προσφεύγοντος στην τράπεζα EUROBANK προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 984,31€ εξοφλήθηκε με μεταφορά ποσού στις 23/05/2018,
2. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 2049/02.04.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 600,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 744,00€ εξοφλήθηκε με παράδοση αξιογράφου ποσού 2.000,00€, την 01/10/2018,

3. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 1562/07.09.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 827,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση του λογαριασμού του προσφεύγοντος στην τράπεζα EUROBANK και του προμηθευτή του και την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 1.025,48€ εξοφλήθηκε με μεταφορά ποσού 670,00€ στις 12/11/2018 και κατάθεση μετρητών ποσού 500,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό στις 08/11/2018,
4. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 465/06.11.2018 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 940,80€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος και του προμηθευτή του και την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 1.166,59€ εξοφλήθηκε (μαζί με άλλες) με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό στις 28/02/2019 και μεταφορά ποσού στις 12/06/2019,
5. η ελεγκτική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 1620/01.10.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 591,41€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος και την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή δεν προκύπτει η εξόφληση της υπό κρίση συναλλαγής,
6. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα υπ' αριθ. ΤΔΑ 7291/12.11.2018 και ΤΔΑ 7573/27.11.2018 τιμολόγια, καθαρής αξίας 556,49€ και 522,23€ αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή προκύπτει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές συνολικής αξίας 690,06€ και 647,57€ αντίστοιχα, εξοφλήθηκαν με έτερες συναλλαγές με καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό στις 12/03/2019 και 12/06/2019,
7. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα υπ' αριθ. ΤΔΑ 2028/24.11.2018, ΤΔΑ 2059/03.12.2018 και ΤΔΑ 2425/12.03.2019 τιμολόγια, καθαρής αξίας 1.118,60€, 958,30€ και 520,80€ αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά και την προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη του εν λόγω προμηθευτή προκύπτει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές συνολικής αξίας 1.387,06€, 1.188,29€ και 645,79€ εξοφλήθηκαν με καταθέσεις μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό στις 29/11/2018, 03/12/2018 και 29/03/2019 αντίστοιχα,
8. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 42/17.01.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 617,31€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του , διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 765,46€ εξοφλήθηκε με μεταφορά ποσού στις 18/01/2019,
9. η ελεγκτική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα υπ' αριθ. ΤΔΑ 234/22.01.2019 και ΤΔΑ 4498/04.10.2019 τιμολόγια, καθαρής αξίας 670,12€ και 688,75€ αντίστοιχα, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του , διότι από τα προσκομισθέντα προκύπτει η εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών με μετρητά,
10. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 1850/13.05.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 664,93€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....»

.....», διότι από το προσκομισθέν τραπεζικό παραστατικό προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 824,51€ εξοφλήθηκε με μεταφορά ποσού στις 15/05/2019,

11. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το υπ' αριθ. ΤΔΑ 1896/02.10.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 1.881,21€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι από την προσκομισθείσα αναλυτική κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος προκύπτει ότι η υπό κρίση συναλλαγή συνολικής αξίας 2.332,70€ εξοφλήθηκε με μεταφορά ποσού στις 30/09/2019,

12. η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνη λογαριασμού κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας, καθαρής αξίας 611,89€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», διότι η περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 δεν τυγχάνει εφαρμογής στις περιπτώσεις ταμειακής εξόφλησης συναλλαγών, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου, με επιχειρήσεις προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού,

13. η ελεγκτική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα υπόλοιπα τιμολόγια αγορών/δαπανών, διότι από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν προκύπτει η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο.

Συνεπώς, το ύψος της λογιστικής διαφοράς λόγω μη εξόφλησης δαπανών/αγορών με τραπεζικό μέσο περιορίζεται κατά ποσό των 6.317,22€ στο έτος 2018 και 5.979,94€ στο έτος 2019, ήτοι σε 61.857,69€ και 31.948,67€ αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι εσφαλμένα λόγω παράλειψης συνυπολογισμού της ζημιάς χρήσης και συμψηφισμού της στα καθαρά κέρδη της ατομικής του επιχειρηματικής δραστηριότητας. Από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει πράγματι ότι η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα στο άθροισμα των λογιστικών διαφορών, παραλείποντας να συμψηφίσει το βάσει δήλωσης αποτέλεσμα χρήσης. Η εν λόγω παράλειψη είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το ποσό των 32.893,47€ στο φορολογικό έτος 2018 και 16.594,44€ στο φορολογικό έτος 2019.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών ως λογιστικών διαφορών και εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από επιχειρηματική δραστηριότητα προβάλλονται βάσιμα και γίνονται εν μέρει αποδεκτοί ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 και κωδικοποιήθηκε με τον Ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο

πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ είναι εσφαλμένη λόγω παραβίασης του άρθρου 57 παρ. 8 ΚΦΔ. Ωστόσο, με την προαναφερθείσα πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 και όχι το οριζόμενο από το άρθρο 57 παρ. 7 του ΚΦΔ. Επίσης, η επιβληθείσα από την ελεγκτική αρχή κύρωση υπολογίστηκε επί της διαφοράς του φόρου που δεν απέδωσε ο προσφεύγων συνεπεία των ανακριβειών των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, οι οποίες συνίστανται στο μη αναγνωρισθέν μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο, της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018, προς έκπτωση ύψους 6.625,91€ και στη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 1.635,86€ δαπανών ύψους 7.083,72€, με ταυτόχρονο συμψηφισμό πιστωτικού υπολοίπου της κρινόμενης περιόδου ποσού 1.500,67€, ήτοι $(6.625,91€ + 1.635,86€ - 1.500,67€) \times 50\% = 3.380,56€$. Τουτέστιν, για την επιμέτρηση του προστίμου ανακρίβειας δεν τυγχάνει εφαρμογής η παρ. 5 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 περί συνεκτίμησης του αναλογικού προστίμου της παρ. 1 του ίδιου άρθρου διότι η προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου δεν προσμετρήθηκε κατά την επιβολή προστίμου ανακρίβειας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης επιμέτρησης του προστίμου ανακρίβειας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Σημειώνεται ωστόσο ότι εκ παραδρομής επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων βάσει του άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ αντί του ορθού 58Α παρ. 1 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις τις ΠΟΛ.1050/2014, τις ανωτέρω διαπιστώσεις και κρίσεις, το τελικό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται από τη σύγκριση του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος του προσφεύγοντος, από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018					
Κατηγορία εισοδήματος	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης/δήλωσης
	(α)	(β)	(γ)	(δ)=μέγιστο [(α), (β), (γ)]	(ε)=[(δ)-(α)]
Ακίνητη περιουσία	1.075,20	4.868,14	4.868,14	4.868,14	3.792,94
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,99	1,99	1,99	1,99	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-64.295,88	-51.365,27	50.997,70	-51.365,27	12.930,61
Προσπιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	2.913,21			0,00	
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 Ν.4172/2013		121.787,64		121.787,64	121.787,64
ΣΥΝΟΛΑ	3.990,40	126.657,77	55.867,83	126.657,77	138.511,19

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019					
Κατηγορία εισοδήματος	Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Φορολογητέο εισόδημα βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης/δήλωσης
	(α)	(β)	(γ)	(δ)=μέγιστο [(α), (β), (γ)]	(ε)=[(δ)-(α)]
Ακίνητη περιουσία	1.975,20	1.975,20	1.975,20	1.975,20	0,00
Τόκοι - Μερισμάτα - Δικαιώματα	3,87	3,87	3,87	3,87	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-16.594,44	-4.590,79	45.296,81	45.296,81	61.891,25
Προσπιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών				0,00	
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 Ν.4172/2013		1.477,60		0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	1.979,07	3.456,67	47.275,88	47.275,88	61.891,25

Συνεπώς, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται για το φορολογικό έτος 2018 στο ποσό των 126.657,77€ βάσει έμμεσης τεχνικής του άρθρου 32 ΚΦΔ και για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό των 47.275,88€ βάσει γενικών διατάξεων του ν.4172/2013.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./23.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./22.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./22.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
3. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,
6. την επικύρωση της υπ' αριθ./22.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./22.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2018**

Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.551,68 €
---------------------------------	------------

**Υπ' αριθ./22.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2019**

Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.440,43 €
---------------------------------	------------

**Υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018**

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης (με έμμεση τεχνική)	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Καθαρά κέρδη/ζημιές	-32.893,47		-32.893,47	-32.893,47
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	-31.402,41	-31.402,41	-31.402,41	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές και αποκρυσταλλώσιμα ύλη		121.610,80	12.930,61	-108.680,19
Φορολογητέα καθαρά κέρδη/ζημιές	-64.295,88	90.208,39	-51.365,27	-141.573,66
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	1.075,20	4.868,14	4.868,14	0,00
Εισόδημα από τόκους - μερίσματα	1,99	1,99	1,99	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	2.913,21			0,00
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013		125.580,58	121.787,64	-3.792,94
Φορολογητέο εισόδημα	3.990,40	220.659,10	126.657,77	-94.001,33
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	802,49	75.765,89	40.920,44	-34.845,45
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	5.199,50	5.199,50	5.199,50	0,00
Κύριος φόρος	-4.397,01	70.566,39	35.720,94	-34.845,45
Διαφορά φόρου για καταβολή		74.963,40	40.117,95	-34.845,45
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022		37.481,70	20.058,98	-17.422,72
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		17.216,91	8.750,20	-8.466,71
Σύνολο για καταβολή		129.662,01	68.927,13	-60.734,88

**Υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019**

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης (με γενικές διατάξεις)	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Καθαρά κέρδη/ζημιές	-16.594,44		-16.594,44	-16.594,44
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων			0,00	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές και αποκρυσταλλώσιμα ύλη		67.871,19	61.891,25	-5.979,94
Φορολογητέα καθαρά κέρδη/ζημιές	-16.594,44	67.871,19	45.296,81	-22.574,38
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	1.975,20	1.975,20	1.975,20	0,00
Εισόδημα από τόκους - μερίσματα	3,87	3,87	3,87	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών				0,00
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013		1.477,60		-1.477,60
Φορολογητέο εισόδημα	1.979,07	71.327,86	47.275,88	-24.051,98
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	296,86	24.330,10	13.680,42	-10.649,68
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε	3.167,98	3.167,98	3.167,98	0,00
Κύριος φόρος	-2.871,12	21.162,12	10.512,44	-10.649,68
Διαφορά φόρου για καταβολή		24.033,24	13.383,56	-10.649,68
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022		12.016,62	6.691,78	-5.324,84
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		3.770,51	1.871,69	-1.898,82
Σύνολο για καταβολή		39.820,37	21.947,03	-17.873,34

**Υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	6.625,91 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.861,18 €

**Υπ' αριθ./22.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	1.500,67 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	9.641,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	3.380,56 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	13.022,53 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.