



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1554

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθ./16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 182.232,97€ και εισφορά αλληλεγγύης 48.241,66€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 96.819,30€, ήτοι συνολικό ποσό 338.699,76€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 16/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /07-03-2024 (αντικατάσταση της /08-07-2022) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό /07-03-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο δραστηριότητας, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατά τις διατάξεις της Α. 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και το υπ' αριθ. πρωτ. /08-10-2024 διαβιβαστικό έγγραφο/πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. για το φορολογικό έτος 2019, ο οποίος ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της από 01/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου του ν.5104/2024 και ν.4308/20149 (Ε.Λ.Π). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για οντότητα εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων, ο οποίος κατά την χρήση 2019 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.501,00€ πλέον ΦΠΑ 360,24€.

Επιπλέον, από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ως προς την εκπαισιμότητα των δαπανών, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στις σελ. 22-24 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 156.584,90€ και 6.623,25€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, οι οποίες προστέθηκαν στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους μοναδικός δικαιούχος είναι ο προσφεύγων, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2019, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, προέκυψαν πιστωτικές κινήσεις ή καταθέσεις χρηματικών ποσών που δε

συσχετίσθηκαν με αντίστοιχες χρεωστικές κινήσεις ή αναλήψεις χρηματικών ποσών από τις τραπεζικές κινήσεις που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και για τις οποίες πιστώσεις - καταθέσεις από την αιτιολογία δεν προκύπτει η αιτία προέλευσής τους.

Με το υπ' αριθ. πρωτ./18-01-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024, παρατέθηκε πίνακας δεκαοκτώ (18) πιστώσεων τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει συνολικά για τα δύο ελεγχόμενα έτη προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα εν λόγω ποσά έχουν συμπεριληφθεί στα λογιστικά αρχεία, βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και στις οικείες υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις.

Λόγω μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος στο ανωτέρω αίτημα με συνέπεια τη μη διατύπωση ισχυρισμών επί της κάθε συγκεκριμένης κίνησης (πίστωσης) και τη μη προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο έλεγχος έκρινε ότι τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων τα οποία δε δικαιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, ήτοι δεν προέκυψε ότι αφορούν χρηματικά ποσά που έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 και ανέρχονται:

- για τη χρήση 2018 στο ποσό των **9.470,50 €**
- για τη χρήση 2019 στο ποσό των **240.290,70 €**

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν κατέστη δυνατό να διεξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στην απόφαση Α.1293/2019, λόγω πλημμελούς τήρησης των λογιστικών αρχείων και μη σύνταξης των φορολογικών στοιχείων και λοιπών σχετικών δικαιολογητικών σύμφωνα με τον ΚΦΔ, ο έλεγχος έκρινε πως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Κατόπιν της από 06/03/2023 εισήγησης, επιλέχθηκε ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η αρχή των αναλογιών, με την υπ' αριθ./07-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. (ήδη Κ.Ε.Μ.Ε.Φ.), βάσει της οποίας προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέας ύλης (έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) 87.834,93€ και 247.471,58€ για έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/14-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του, ωστόσο αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και εκδόθηκε η υπ' αριθ./16-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. (ήδη Κ.Ε.Μ.Ε.Φ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλάνη περί τα πράγματα-έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας:
 - Ως προς τις δαπάνες άνω των 500,00€ τις οποίες ο έλεγχος έκρινε μη εκπεστέες γιατί δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά, προσκομίζονται έγγραφα από τα οποία προκύπτει η πληρωμή τους μέσω τράπεζας.
2. Πλάνη περί τα πράγματα-έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας:
 - Ως προς τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν ως επαγγελματικές ισχυρίζεται ότι τα αεροπορικά εισιτήρια αφορούν ταξίδι στην από την οποία προμηθεύεται τα προϊόντα της επιχείρησής του, ενώ τα είδη ξυλείας αφορούν κατασκευαστικές εργασίες για τις ανάγκες της επιχείρησής του (ραφιέρους κλπ). Το ίδιο ισχύει και για το τιμολόγιο του από τον οποίο προμηθεύτηκε Για το εν λόγω τιμολόγιο ισχυρίζεται ότι είναι καλόπιστος λήπτης.
 - Η δαπάνη με την αιτιολογία «Γεύμα» είναι η μοναδική αυτού του είδους που καταχωρήθηκε στα βιβλία και αφορά επαγγελματικό γεύμα.
 - Ως προς την αγορά μεγάλης ποσότητας τροφίμου (ρύζι) αφορά την σίτιση της οικογένειάς του και των υπαλλήλων της επιχείρησης.
3. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας ποσού 240.290,70€, οι σχετικές πιστώσεις αφορούν εισπράξεις της ατομικής επιχείρησης, οι οποίες έχουν ήδη φορολογηθεί και τις οποίες κατέθετε ο ίδιος στην τράπεζα επομένως συνιστούν αποκρουστέα φορολογητέα ύλη. Διατηρεί ατομική επιχείρηση λιανικού εμπορίου και ως επί το πλείστον οι συναλλαγές γίνονταν με μετρητά. Άλλωστε οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν την προ Covid περίοδο όπου οι ηλεκτρονικές συναλλαγές δεν ήταν τόσο διαδεδομένες. Επομένως για την επίμαχη χρήση δεν υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και δεν αιτιολογείται η απόφαση της φορολογικής αρχής να προβεί στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
5. Παράβαση νόμου – έλλειψη αιτιολογίας ως προς την εφαρμοσθείσα ελεγκτική μέθοδο και τις σχετικές αναλογίες οι οποίες δεν προέκυψαν με αξιόπιστο τρόπο και νομική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά το μέρος που αφορά την παράλειψη αιτιολόγησης της επιλεγείσας μεθόδου.
6. Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας με την επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, διότι υπολογίζονται αναιτιολόγητα και πλασματικώς τα κέρδη της ατομικής επιχείρησης και προσαυξάνονται δυσανάλογα σε σχέση και με το ότι επρόκειτο ούτως ή άλλως για μία κερδοφόρα επιχείρηση η οποία και προ των έμμεσων τεχνικών εφορολογείτο με ιδιαίτερα υψηλό φορολογικό συντελεστή.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε τα κάτωθι νέα στοιχεία με ID Elenxis και/18-01-2025, τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου:

- Δικαιολογητικά τραπεζών (καταθετήρια) και τιμολόγια πελατών προς αιτιολόγηση των πιστώσεων συνολικού ποσού 240.290,70€, έτους 2019.
- Εκτύπωση στοιχείων φυσικού προσώπου από την εφαρμογή myAADE (.....).

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο Κ.Ε.ΜΕ.Φ. την με αριθ./16-04-2025 Πράξη Αναπομπής, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Φορολογική Αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με την από 25/04/2025 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία έλαβε αριθμό ID Elenxis Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Γ. ΣΥΝΟΨΗ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Συνοπτικά οι παρατηρήσεις και διαπιστώσεις του ελέγχου στα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα με την υπ' αριθμ./18-1-2025 ενδικοφανή προσφυγή, όπου με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21§4 ν.4172/13 σε συνδυασμό και με το άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 έχουν ως οι πίνακες που ακολουθούν:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2019

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζικής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση.	ΘΕΣΗ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ ΠΟΥ ΤΕΛΙΚΩΣ ΕΠΙΜΕΡΙΖΕΤ ΑΙ ΤΟ ΠΟΣΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘ. 21 §4 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΑ ΝΕΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΙΝΟΝΤΑΙ ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
5	2019-01-31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	5000,00	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	5000,00	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	5000,00
6	2019-02-19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	35000,00	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	35000,00	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	35000,00
7	2019-02-22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	29000,00	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	29000,00	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	29000,00
8	2019-04-17	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΣΕ ΚΑΣ	80,70	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	80,70	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	80,70
9	2019-05-20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	35000,00	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	35000,00	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	35000,00

10	2019-05-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΣΕ ΚΑΣ	220,00	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	220,00	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	220,00
11	2019-06-26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	10.0000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	10.0000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	10.0000
12	2019-07-10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	30.0000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	30.0000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	30.0000
13	2019-07-24	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	8.000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	8.000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	8.000
14	2019-09-12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	18.0000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	18.0000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	18.0000
15	2019-09-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	22.990	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	22.990	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	22.990
16	2019-10-31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨ Η	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	21.000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	21.000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	21.000

17	2019-11-13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	10.000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	10.000
18	2019-12-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16.000	<u>Ο ελεγχόμενος</u> , δεν προσκόμισε στοιχεία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της §4 του άρθρου 21 ν.4172/2013, διότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1	16.000	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΠΙΣΤΩΣΗ με βάση τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αποδείχθηκε η πηγή και αιτία προέλευσής των πρωτογενών πιστώσεων και ως εκ τούτου δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του 21§4 του Ν.4172/2013	16.000
		ΣΥΝΟΛΑ 2019		240.290,70€			240.290,70€		240.290,70€€

Οι τελικώς, προσδιορισθείσες **διαφορές**, μετά και από την αποδοχή μέρους των αιτιάσεων του προσφεύγοντος όπως αυτές απεικονίζονται στον ανωτέρω πίνακα, έχουν ως εξής:

A/A	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 ΤΟΥ Ν. 4172/2013 ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39 του Ν.4987/2022	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 ΤΟΥ Ν. 4172/2013 ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39 του Ν.4987/2022
		(Α)	(Β)	(Γ=Α-Β)	(Δ)	(Ε)	(ΖΤ=Δ-Ε)
18	2019	240.290,70	0	240.290,70	240.290,70	240.290,70	0

[...].

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι: [...] 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 εμπεριστατωμένα 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 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024**, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999)**, ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στο **άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.)** ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την **παρ. 1** αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, 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, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, [...], ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...] β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί

εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. [...] ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών. ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 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. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...] 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δαπάνες ύψους 6.623,25€ φορολογικού έτους 2019 κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, όπως αναλυτικά περιγράφονται στον κατωτέρω πίνακα:

• **Φορολογικό έτος 2019**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	1.992,17
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (προσωπικές δαπάνες)	3.130,08
Τιμολόγιο	1.501,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών έτους 2019	6.623,25

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε καρτέλες προμηθευτών και αντίγραφα τραπεζικών κινήσεων προς απόδειξη της εξόφλησης με τραπεζικά μέσα των δαπανών ποσού 1.992,17€.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) επί της παρούσας προσφυγής αναφέρεται ότι τα συνημμένα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων εξετάστηκαν για πρώτη φορά κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής εφόσον δεν είχαν προσκομισθεί νωρίτερα και γίνονται δεκτά από τον έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται δαπάνες αγοράς αεροπορικών εισιτηρίων αφορούν ταξίδι στην Κίνα από την οποία προμηθεύεται σχεδόν το σύνολο των προϊόντων του. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι τα είδη ξυλείας αφορούν κατασκευαστικές εργασίες για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

Επειδή, από έλεγχο που διενεργήθηκε, δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί ότι οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, ώστε να προκύπτει ότι πρόκειται για επαγγελματικές δαπάνες κατά τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον αγόρασε υλικά (.....) για τις ανάγκες της επιχείρησής του χωρίς να γνωρίζει ότι επρόκειτο για εκδότη εικονικών τιμολογίων. Συνεπώς δεν είχε καμία πρόθεση λήψης και καταχώρησης εικονικού τιμολογίου αλλά αποτελεί και εκείνος θύμα του κυκλώματος, καθώς δεν θα μπορούσε να γνωρίζει από ποιον εκδόθηκε το επίμαχο τιμολόγιο.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 διευκρινίστηκε, ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31-03-2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 24), δαπάνη του προσφεύγοντος ποσού 1.501,00€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, καθότι η σχετική συναλλαγή κρίθηκε συνολικά εικονική. Αναλυτικότερα, ο προσφεύγων συναλλάχθηκε με τον, ΑΦΜ, ο οποίος, βάσει της υπ' αριθ./08-10-2024 πληροφορικού δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ, είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον γνωρίζει ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματικής συναλλαγής.

Επειδή, συμπερασματικά, από τη στιγμή που η προμηθεύτρια εταιρεία του προσφεύγοντος κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και κατ' επέκταση ο ίδιος δεν τελούσε σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνη, την αξία του επίμαχου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς δεκτοί.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» 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, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

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

συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

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

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

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

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο,

εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον

τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

[...]

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός. [...].».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης),

[...] 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 [...] 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 [...] 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 [...].».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών καθώς επίσης και τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα, έκρινε ότι στο φορολογικό έτος 2019 δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ύψους 240.290,70€ καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αποτελεί για τον προσφεύγοντα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), δεν έγιναν αποδεκτές ως μη αιτιολογημένες, οι κάτωθι καταθέσεις:

A/A	Πιστωτικό Ίδρυμα	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογισμός για Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
5			2019-01-31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.000,00
6			2019-02-19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	35.000,00
7			2019-02-22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	29.000,00
8			2019-04-17	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	80,70
9			2019-05-20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	35.000,00
10			2019-05-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	220,00
11			2019-06-26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00
12			2019-07-10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30.000,00

1 3	.....	.....	2019- 07-24	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	8.000,0 0
1 4	.....	.....	2019- 09-12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	18.000, 00
1 5	.....	.....	2019- 09-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	22.990, 00
1 6	.....	.....	2019- 10-31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	21.000, 00
1 7	.....	.....	2019- 11-13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	10.000, 00
1 8	.....	.....	2019- 12-17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝ ΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘ ΕΣΗ	16.000, 00
					ΣΥΝΟΛ Ο	240.290 ,70€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι καταθέσεις μετρητών αφορούν εισπράξεις της ατομικής επιχείρησης, οι οποίες έχουν ήδη φορολογηθεί και τις οποίες κατέθεσε ο ίδιος στην τράπεζα και άρα δεν συνιστούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Άλλωστε όπως ισχυρίζεται πρόκειται για ατομική επιχείρηση λιανικού εμπορίου όπου ως επί το πλείστον οι πωλήσεις γίνονταν κατά το κρινόμενο έτος με μετρητά.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών (καταθετήρια) στο λογαριασμό[...]στον οποίο είναι δικαιούχος, σύμφωνα με τα οποία έχει προβεί ο ίδιος στις ως άνω κρινόμενες καταθέσεις μετρητών, εκτός της κατάθεσης με ημερομηνία 31/01/2019 ποσού 5.000,00€ την οποία έχει πραγματοποιήσει η κόρη του. Για την εν λόγω συναλλαγή προσκομίζει εικόνα βασικών στοιχείων φυσικού προσώπου (εκτύπωση από την εφαρμογή myAADE).

Επειδή, περαιτέρω για τις πιστώσεις υπ' αριθ. 8 και 10, οι οποίες αφορούν σε καταθέσεις μετρητών σε ΚΑΣ (κέντρο αυτόματων συναλλαγών) ήτοι σε μηχανήμα εντός του καταστήματος της τράπεζας, προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα υπ' αρ...../17-04-2019 και/25-05-2019 τιμολόγια πωλήσεων, συνολικής αξίας 80,60€ και 219,96€ αντίστοιχα.

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1069/04-03-2014** προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, παραστατικά καταθέσεων και λοιπά έγγραφα και δικαιολογητικά, όπως αναλυτικά

αναφέρονται ανωτέρω, προκειμένου να αιτιολογήσει πιστώσεις, οι οποίες καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση του άρθρου 21 παρ.4 του ν. 4172/2013.

Επειδή, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να διαπιστωθεί αν και σε ποιο βαθμό τα προσκομισθέντα στοιχεία θα μετέβαλαν το ύψος του καταλογισθέντος φόρου και συνακόλουθα το ποσό του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ και, ως εκ τούτου, έγινε αναπομπή της υπόθεσης με συνημμένα τα εν λόγω έγγραφα κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερόμενη εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/2014.

Επειδή, το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με την από 25/04/2025 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία έλαβε αριθμό ID Elenxis Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο, οι επεξηγήσεις του προσφεύγοντος αλλά και τα νέα στοιχεία που προσκόμισε έγιναν δεκτά από τον έλεγχο.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, έγινε δεκτό ότι οι πιστώσεις ύψους 240.290,70€ που είχαν κριθεί ως αναιτιολόγητες από τον έλεγχο, προέρχονται από γνωστή πηγή ή αιτία, αφού αφορούν εισπράξεις στο σύνολο τους προερχόμενες από εμπορικές συναλλαγές που έχουν διενεργηθεί στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, αφού ληφθεί υπόψη ο τζίρος της ελεγχόμενης χρήσης 2019, ο οποίος υπερκαλύπτει τις εν λόγω πιστώσεις.

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ότι οι πιστώσεις ύψους 240.290,70€ δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον 4ο και 5ο ισχυρισμό

Επειδή, με την Α.1293/31-07-2019 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.

Επειδή, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. [...]».

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στην Α.1293/2019 απόφαση, διαπιστώθηκε ότι στο τηρηθέν βιβλίο απογραφών των ελεγχόμενων χρήσεων 2018 και 2019 αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των απογραφέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§§1,8,10 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ./2018.

Επειδή, κατά τον έλεγχο της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) διαπιστώθηκε ότι, στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία πώλησης (τιμολόγια πώλησης), ως επί τω πλείστον, αναγραφόταν η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων.

Επειδή, περαιτέρω, η Α.1293/2019 απόφαση προβλέπει ως ελεγκτική επαλήθευση την πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, καθώς και τον έλεγχο ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.

Επειδή, δεν κατέστη εφικτό για τον έλεγχο να πραγματοποιήσει τις ως άνω ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς, λόγω ελλιπούς περιγραφής δεν μπορούσε να γίνει ποιοτικός και ποσοτικός διαχωρισμός των αποθεμάτων, ήτοι δεν τηρήθηκε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) κατά παράβαση του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«. 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:

- 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. [...)].

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1008/20-01-2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αναφέρεται ότι: «Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024 απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή, από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτει ότι εκδόθηκε, η με αριθ. πρωτ./07-03-223 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία, ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης εγκρίθηκε, η αρχή των αναλογιών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται η επιλογή και η προτίμηση της έμμεσης μεθόδου των αναλογιών και όχι κάποιας άλλης μεθόδου που προβλέπεται στο άρθρο 32 του ν.5104/2024. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι, δεν προκύπτει η αξιοπιστία και η καταλληλότητα της αναλογικής σχέσης με την οποία προσδιορίστηκαν τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«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.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το

μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- **Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.**

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. **Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών**

στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. [...].

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (περ. 1β'). Συνεπώς, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος μπορούν να προσδιοριστούν με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι:

«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 εφαρμόζόμενο 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 [...].

Επειδή, με την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 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. [...].».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Η επιλογή της εφαρμογής μιας εκ των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στη σχετική έκθεση ελέγχου, με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Ωστόσο, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να δικαιολογεί τη μη επιλογή κάποιων από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- Η περιγραφή των απογραφέντων ειδών στο τηρηθέν βιβλίο απογραφών για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 αναφέρεται στη γενική κατηγορία των εμπορευμάτων όπως: Κ.ΛΠ. με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να διεξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης της ΑΑΔΕ 1293/2019
- Στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης (περιόδου 1/1/2018-31/12/2019) ως επί τω πλείστον αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014, σε συνδυασμό και με την ερμηνεία του Σ.ΛΟ.Τ. 2755/2018.
- Σύμφωνα με πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στον με Α.Φ.Μ από τον οποίο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων ο οποίος κατά την χρήση 2019 έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.501,00€ πλέον Φ.Π.Α 360,24€ έκδοσης της ανωτέρω επιχείρησης.

Επειδή, από την αξιολόγηση των ανωτέρω στοιχείων διαπιστώθηκε η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (στοιχείων), κατόπιν της από 06/03/2023 σχετικής εισήγησης ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, ενέκρινε την έμμεση τεχνική της «αρχής των αναλογιών», ως καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ, βάσει των χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την υπ' αριθ./07-03-2023 απόφασής του.

Επειδή, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ο συντελεστής μικτού κέρδους για την ελεγχόμενη χρήση, σε ποσοστό 135,93%, βάσει του οποίου διαμορφώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης 2019. Ειδικότερα, στην από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), αναφέρονται αναλυτικά τα κάτωθι:

«[...] **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Τα Ακαθάριστα Έσοδα για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκαν από το γινόμενο του Κόστους Πωληθέντων με τον προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ως ανωτέρω, συντελεστή Μικτού Κέρδους.

Στο Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων προστέθηκαν τα Μικτά Κέρδη ελέγχου και πρόέκυψαν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου.

Ήτοι:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα =

Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

Διαχειριστική χρήση από 1/1/2019-31/12/2019

482.186,80 Χ (1+1,13593) = 1.029.917,25

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου: = 1.029.917,25

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ (Α)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (Β-Α)
782.445,67	1.029.917,25	247.471,58
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΕΤΟΥΣ 2019		247.471,58

Λαμβάνοντας υπόψη όλες τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της χρήσης 1/1-31/12/2019 όπως αυτά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ		2019		
Εμπορικός Κλάδος		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
	Αποθέματα έναρξης	35.685,40	35.685,40	
+	“ Αγορές χρήσης	581.504,85	581.504,85	
	Σύνολο	617.190,25	617.190,25	
-	“ Αποθέματα λήξης	135.003,45	135.003,45	
	Κόστος Πωλήσεως Εμπορευμάτων	482.186,80	482.186,80	
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
	Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	782.445,67	1.029.917,25	
	Σύνολο Πωλήσεων Εμπορευμάτων	782.445,67	1.029.917,25	247.471,58
	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			
	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ως άνω)	782.445,67	1.029.917,25	
Μείον	Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων (ως άνω)	482.186,80	482.186,80	
	Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	300.258,87	547.730,45	247.471,58
	Συντελεστής (%) Μικτού Αποτελέσματος Εμπορευμάτων	38,37	50,95	
Μείον	ΈΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ, ΔΙΑΘΕΣΗΣ, ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ			
+	Λ 60 Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	55.172,53	55.172,53	
+	Λ 64 Διάφορα Έξοδα	143.236,18	143.236,18	
+	Λ 65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	529,28	529,28	
+	Λ 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	7.994,70	7.994,70	
	Σύνολο εξόδων διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών & ανάπτυξης	206.932,69	206.932,69	
	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	93.326,18	340.797,76	247.471,58
+	Λογιστικές διαφορές που αφαιρούνται		6.623,25	6.623,25
	Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από επιχειρ. δραστ.	93.326,18	347.721,01	254.094,83

[...].».

Επειδή, στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, έχει αναλυθεί αιτιολογημένα και με σαφήνεια η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης, σύμφωνα με τις οδηγίες των οικείων διατάξεων, τα αποθέματα που λήφθηκαν υπόψη, καθώς ο υπολογισμός της αναλογίας περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού» της Α.1008/20-01-2020, αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2047/05-07-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», αναφέρεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. [...]».

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 32 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε από τον έλεγχο, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής υπόθεσης και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./07-03-2023 απόφαση έγκρισης από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων, ενώ στο κεφάλαιο «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», εκτίθενται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Επίσης γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 76 του ΚΦΔ.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους παραβιάζεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας διότι υπολογίζονται αναιτιολόγητα και πλασματικώς τα κέρδη της επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με τις έμμεσες μεθόδους παραβιάζεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας διότι υπολογίζονται αναιτιολόγητα και πλασματικώς τα κέρδη της επιχείρησης.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, κατόπιν της μερικής αποδοχής των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, οι διαφορές ελέγχου και το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίζονται ως κάτωθι:

- **Λογιστικές διαφορές Ελέγχου – ΔΕΔ**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	1.992,17	0,00
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (προσωπικές δαπάνες)	3.130,08	3.130,08
Τιμολόγιο	1.501,00	1.501,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών έτους 2019	6.623,25	4.631,08

- **Φορολογητέο εισόδημα**

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				
Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης	93.326,18	340.797,76	340.797,76	247.471,58
Λογιστικές διαφορές		6.623,25	4.631,08	4.631,08
Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από επιχειρ. δραστ.	93.326,18	347.721,01	345.428,84	252.102,66

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	4,56		4,56		4,56		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	93.326,18		347.421,01		345.428,84		252.102,66
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ.21§4Ν.4172)			240.290,70		0,00		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	93.330,74		587.716,27		345.433,40		252.102,66
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	93.330,74		587.716,27		345.433,40		252.102,66
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	93.330,74		587.716,27		345.433,40		252.102,66

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2019, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ. /16-12-2024 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	93.330,74	587.716,17	345.433,40	252.102,66
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-11.405,63			11.405,63
	Χρεωστικό ποσό		182.232,97	102.040,57	102.040,57
Προκαταβολή φόρου		10.499,03	10.499,03	10.499,03	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			96.819,30	56.723,10	56.723,10
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		5.750,77	53.992,63	29.694,34	23.943,57
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.494,17	344.193,93	199.607,04	194.112,87
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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