



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 1633

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **17.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός, αριθ. κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ: α) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2018 - 30.09.2018, δ) της με αριθ./18.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.03.2019, ε) του συνόλου των καταχωρημένων στην πλατφόρμα ηλεκτρονικής κατάθεσης της παρούσας πράξεων εκδοθεισών από τον Προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ και στ) των οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η μεταρρύθμιση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από 24.01.2025 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- i. Με τον υπ' αριθ./18.12.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 253.065,37 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 126.418,45 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 72.916,33 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **452.400,15 ευρώ**.
- ii. Με τον υπ' αριθ./18.12.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 61.725,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 30.862,85 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.713,73 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **108.302,28 ευρώ**.
- iii. Με τον υπ' αριθ./18.12.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.09.2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 4.656,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 2.328,00 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **6.984,00 ευρώ**.
- iv. Με τον υπ' αριθ./18.12.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.03.2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 3.139,99 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.570,00 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **4.709,99 ευρώ**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2024 εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση ή μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος καταλογισμός και βεβαίωση του συνόλου των διαλαμβανόμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις. Παράβαση ουσίας διάταξης νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και των οικείων διατάξεων περί σύννομης έκδοσης και επίδοσης πράξεως οριστικού προσδιορισμού. Παραβίαση αρχών νομιμότητας, χρηστής διοίκησης, διαφάνειας, ακροάσεως και δικαστικής προστασίας εν σχέση με τις εγγυήσεις του ΚΦΔ αναφορικά με τη σύννομη έκδοση και κοινοποίηση προσωρινού και οριστικού προσδιορισμού και αντιθέτως την οίκοθεν τροποποίηση ποσών πέραν των καταλογισθέντων με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει και να βεβαιώσει συννόμως τα διαλαμβανόμενα στις προσβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω ποσά, για το έτος 2018.
2. Άρνηση της αποδοθείσας σε βάρος του παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο στο βάρος που υπείχε για την απόδειξη της τέλεσης της καταλογισθείσας εις βάρος του παράβασης, ιδίως στο μέτρο που οι διαπιστώσεις της, βασίστηκαν αποκλειστικά και μόνο στην εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα της εκδότριας εταιρείας, δίχως να σταθμισθεί ουδεμία παράμετρος αφορώσα στις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Εν προκειμένω ο έλεγχος του καταλογίζει την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής του πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2018 και τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2019 από την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Ωστόσο, ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται τόσο για το γεγονός ότι ο ίδιος πράγματι έλαβε, συναλασσόμενος με την εκδότρια, τις αναγραφόμενες στα επίδικα παραστατικά (τα οποία έφεραν τα εξωτερικά γνωρίσματα που απαιτούνται για την νομότυπη κατάρτισή τους) υπηρεσίες όσο και για την καλοπιστία του και για την υπερβαίνουσα αυτή του μέσου συναλασσόμενου επιμέλειά του για την διαπίστωση του φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτού της αντισυμβαλλόμενης του. Περαιτέρω, άπαντα τα φερόμενα ως εικονικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου, ήτοι με κατάθεση ποσών μέσω τραπεζικού συστήματος. Ο έλεγχος μη νόμιμα δεν αναγνώρισε τα προαναφερόμενα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ως εκπιπτόμενες δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 και καταλόγισε τις εν λόγω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές.
3. Μη νόμιμη η προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων του δια της χρησιμοποίησης έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μη νόμιμη η εφαρμογή εν προκειμένω της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου και η φορολόγηση της διαπιστωθείσας, κατά την εσφαλμένη αντίληψη του ελέγχου, μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης με συντελεστή 33%, λογιζόμενη ως προσαύξηση περιουσίας. Τα απλογραφικά βιβλία της ατομικής επιχείρησής του τηρήθηκαν ορθά και δεν προκύπτουν αποκλίσεις από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, ως εκ τούτου δεν συντρέχει η περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προκειμένου η φορολογική αρχή να προσφύγει σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος προκειμένου να προσφύγει σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου όφειλε να απορρίψει πρώτα τα βιβλία του ως ανακριβή, το οποίο δεν συνέβη. Μη νομίμως εφαρμόστηκε η περ. α' του πρώτου εδαφίου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της επικαλούμενης ΠΟΛ 1050/2014, καθόσον τα επίμαχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως εικονικά. Συνεπώς δεν υφίσταται ικανός λόγος απόρριψης των λογιστικών αρχείων και βιβλίων του. Επιπλέον, η διαπίστωση του ελέγχου ότι οι δαπάνες

του κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη είναι υψηλές σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του δεν ασκεί επιρροή και δεν δύναται να αποτελέσει νόμιμο έρεισμα για την προσφυγή σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Περαιτέρω, η διενεργούσα τον έλεγχο αρχή δεν αιτιολογεί ειδικώς την προσφυγή της στη μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, δοθέντος ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται ειδικώς τόσο η χρήση της εν θέματι μεθόδου όσο και ο λόγος προτίμησής της έναντι των λοιπών προβλεπόμενων στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 έμμεσων μεθόδων. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφυγή του ελέγχου στην εν θέματι τεχνική είναι αιτιολογημένη, η τελευταία δεν εφαρμόστηκε ορθά από τον έλεγχο, καθόσον τίθεται, εν προκειμένω, ζήτημα εσφαλμένου υπολογισμού των εισοδημάτων (εσόδων) και των δαπανών του (εξόδων). Ειδικότερα, όσον αφορά τα έξοδα, ο έλεγχος κάνει αναφορά στο ποσό των 602.074,87 ευρώ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δίχως να προσδιορίζονται και να εξειδικεύονται οι επικαλούμενες ως ενδοκοινοτικές συναλλαγές, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του ως άνω χρηματικού ποσού. Επιπλέον, ο έλεγχος επισημαίνει ότι τα συνολικά έξοδα εμφανίζονται αυξημένα κατά 1.539.084,55 ευρώ, χωρίς να διευκρινίζεται επαρκώς η προέλευσή τους. Ακολούθως, όσον αφορά τα έσοδα προσκομίζει τραπεζικό statement από προσωπικό λογαριασμό στη Βουλγαρία, το υπόλοιπο του οποίου κατά την 01.01.2018 ήταν 1.830,23 ευρώ, ενώ φαίνεται ότι πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις ύψους περίπου 610.000,00 ευρώ σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της εξεταζόμενης περιόδου κάτι που αποδεικνύεται ευχερώς ότι υπήρχαν στη διάθεσή του επαρκή χρηματικά διαθέσιμα (μετρητά) για την ικανοποίηση όλων των αναγκαίων δαπανών του. Το εν θέματι εξηγεί τη διαφορά που προέκυψε μέσω της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, αποδεικνύοντας την ύπαρξη χρηματικών ροών, τις οποίες εσφαλμένα δεν αξιολόγησε ο έλεγχος. Η φορολογική αρχή δεν θέτει βάσιμες ενδείξεις για την απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, δοθέντος ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι η διαπιστωθείσα διαφορά δεν καλύπτεται από τα νόμιμα εισοδήματά του.

4. Μη νομίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες, στις οποίες ενυπήρχε το στοιχείο της παραγωγικότητας, καθότι πραγματοποιήθηκαν προς το σκοπό της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Ειδικότερα, τα εκδοθέντα παραστατικά που αφορούν μεταφορικά έξοδα και έξοδα για διαμονή σε ξενοδοχεία αφορούν σε δαπάνες που έλαβαν χώρα κατά την μετάβασή του σε συνέδρια και εκδηλώσεις, προς το σκοπό της προώθησης της λειτουργίας της επιχείρησής του, καθώς και σε ταξίδια για επαγγελματικές συναντήσεις. Επιπλέον, τα εκδοθέντα παραστατικά που αναφέρονται σε αγορές από πολυκαταστήματα αφορούν είτε σε δαπάνες για αγορά επίπλων και συναφούς εξοπλισμού για τις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του είτε σε δαπάνες ρουχισμού, προκειμένου για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, η οποία απαιτεί μια προσεγμένη και ιδιαίτερη ενδυμασία, ιδίως κατά την παράστασή του, ως επιχειρηματία, σε συνέδρια, εκδηλώσεις και επαγγελματικές συναντήσεις. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί την απόρριψη των ανωτέρω δαπανών, ιδίως στο μέτρο που ως δαπάνες πραγματοποιούμενες προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές θεωρούνται ακόμη και οι δαπάνες που καταβάλλονται οικειοθελώς. Ο έλεγχος ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, δοθέντος ότι θεώρησε τις οικείες δαπάνες ως προσωπικές - καταναλωτικές και άρα μη εκπεστές, δίχως να ερευνήσει κατ' ουσίαν την αιτία και την παραγωγικότητα των δαπανών και δίχως να προβεί στον ανωτέρω κατ' ουσίαν έλεγχο της απόδειξης του παραγωγικού χαρακτήρα τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **27 του Κ.Φ.Δ.** σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικείμενου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **13 παρ. 1** του ως άνω Κώδικα:

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή στο **N.4308/2014** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «**Άρθρο 5** Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... **5.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4ς172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται 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. 1071/2015 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...γ)εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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

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

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

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια

τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)...».

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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' 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 ν' 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 ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευμάτος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευμάτος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή(οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους. ...».

Επειδή στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.».

Επειδή στο άρθρο 33 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε

διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) 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. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 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 διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013:

«...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

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

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. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014,

σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. ...».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 , για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του

N.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),**
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),**
- γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,**
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,**
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).**

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά

στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως

τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Επειδή, ακολούθως με την **ΠΟΛ.1259/22.12.2014** της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 Απόφασης ΓΓΔΕ, ως κάτωθι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ , και ε , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης".

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Εσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 ΚΦΔ «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνο από το σώμα της πράξης αλλά να προκύπτει ή να συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου καθώς και από τα στοιχεία φακέλου ή να συνδέεται μαζί τους.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις, στο σώμα δε της καταλογιστικής πράξης/πράξης επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης ή η έκθεση ελέγχου με αυτά, χωρίς να απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ περί ενδικοφανούς προσφυγής:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./07.02.2024 εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 του Προϊσταμένου της ανωτέρω Υπηρεσίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακών τους, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ./08.02.2024 έγγραφο κοινοποίησης εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του υπ' αριθ. πρωτ./17.11.2023 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμό/2023 Υπόθεση με αριθμό εισ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ/28.11.2023. Το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο αφορά την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με αντικείμενο δραστηριότητας τις, με έδρα την, επί της οδού Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής:

- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ είναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:
- Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότηταΗ ΙΚΕ με ΑΦΜ υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως,
- Το αντικείμενο της οντότητας ΙΚΕ με ΑΦΜ σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερόμενων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Η οντότητα με ΑΦΜ αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. με ΑΦΜ η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας επί της οδού, πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας με ΑΦΜ όπως προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51	11.237.532,49
2018	12.098.883,10	12.488.712,16
2019	2.284.942,68	19.762,06
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29	23.746.006,71

- Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ELENXIS προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει

χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63	1.750.336,93
2018	4.610.356,90	4.574.995,19
2019	2.249.398,58	19.762,06
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11	6.345.094,18

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84	235.801,14
2018	12.345.023,16	199.144,70
2019	94.186,44	170,28

- Από την οντότητα με ΑΦΜ, η οποία είναι ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.
- Από το γεγονός ότι η οντότητα με ΑΦΜ δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα με ΑΦΜ, προς τους λήπτες των πινάκων 1, 2 και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
..... με ΑΦΜ						
A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	Φ.Σ.
1
....
16	19.400,00	4.656,00	24.056,00	5
.....
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ			12.098.883,10	2.890.097,28	14.988.980,38	3.336

ΠΙΝΑΚΑΣ 3						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
.....						
A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	Φ.Σ.
1
2	13.083,33	3.140,00	16.223,33	4
.....

ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	2.284.942,68	548.386,21	2.833.328,89	121
--------------	--------------	------------	--------------	-----

- Η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν ΦΠΑ που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον ΦΠΑ των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
-
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας με ΑΦΜ - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας με ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με ΑΦΜ με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
- Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας με ΑΦΜ που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Μετά από όσα εκτέθηκαν παραπάνω σε βάρος της οντότητας με ΑΦΜ, (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ), με έδρα επί της οδού αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίζονται:

ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:			
A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
1	ΤΡΕΙΣ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΤΡΙΑΚΟΣΙΕΣ ΤΡΙΑΝΤΑ ΕΞΙ (3.336) παραβάσεις διότι εξέδωσε τρεις χιλιάδες τριακόσια τριάντα έξι (3336) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.098.883,10€ πλέον ΦΠΑ 2.890.097,281 ήτοι σύνολο 14.988.980,38€ με λήπτριες τις οντότητες «ου τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 2, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55* και 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 (ΚΦΔ) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.	3336	12.098.883,10 €
ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:			
A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
1	ΕΚΑΤΟΝ ΕΙΚΟΣΙ ΕΝΑ (121) παραβάσεις διότι εξέδωσε εκατόν είκοσι ένα (121) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.284.942,68€ πλέον ΦΠΑ	121	2.284.942,68 €

548.386,21€ ήτοι σύνολο 2.833.328,89 € με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 3, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55* και 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 (ΚΦΔ) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Συνοψίζοντας τα αναφερόμενα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι συναλλαγές, για τις οποίες ισχύει η εικονικότητα στο σύνολο της συναλλαγής, με αποτέλεσμα να προκύπτει, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η λήψη, αποδοχή και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία - λογιστικά αρχεία, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη οντότητα για το φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 19.400,00 ευρώ, πλέον αξίας ΦΠΑ 24% 4.656,00 ευρώ και τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη οντότητα για το φορολογικό έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 13.083,33 ευρώ, πλέον αξίας ΦΠΑ 24% 3.140,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014. των άρθρων 68, 69 και 79 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και είναι αυτές που αναλυτικά παρουσιάζονται παρακάτω στους Πίνακες 1 & 2 (δικής μας αρίθμησης), προσθέτοντας στήλη με τον Φ.Π.Α. εισροών που προκύπτει από αυτές:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Φορολογικό Έτος 2018

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	προμηθευτής	καθαρή αξία	αξία φπα εισροών
.....	3/9/2018	ΤΔΑ...	..... IKE ΑΦΜ	2.100,00	504,00
.....	10/9/2018	ΤΠΤ ....	..... IKE ΑΦΜ	5.785,00	1.388,40
.....	12/9/2018	ΤΠΥ ....	..... IKE ΑΦΜ	6.965,00	1.671,60
.....	17/9/2018	ΤΠΤ .....	..... IKE ΑΦΜ	3.200,00	768,00
.....	19/9/2018	ΤΠΤ .....	..... ΜΟΝ.....	1350,00	324,00
			ΣΥΝΟΛΟ	19.400,00	4.656,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 Φορολογικό Έτος 2019

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	προμηθευτής	καθαρή αξία	αξία φπα εισροών
.....	1/2/2019	ΤΙΜ .....	..... IKE ΑΦΜ	3.600,00	864,00
.....	1/2/2019	ΤΙΜ .....	..... IKE ΑΦΜ	1.900,00	456,00
.....	4/2/2019	ΤΠΥ ....	.....	5.500,00	1.320,00
.....	5/2/2019	ΤΠΥ ....	..... ΑΦΜ	2.083,33	
			ΣΤΝΟΛΟ	13.083,33	3.139,99

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας και η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών στα οικονομικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών από τον Φ.Π.Α. εκροών με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση/μη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Σύμφωνα με τα πορίσματα ελέγχου των οικείων εκθέσεων, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ισχύουσες διατάξεις, τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, τα στοιχεία που

παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες και τα υπομνήματα που υπέβαλλε η οντότητα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπίστωσε τα εξής:

Φορολογικό έτος 2018

- **Λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την «.....» ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 19.400,00 ευρώ, το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να προβεί σε έκπτωση της αξίας των προαναφερόμενων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του με αποτέλεσμα να μειώσει ισόποσα τα καθαρά κέρδη της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013.**
- **Μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 το σύνολο της καθαρής αξίας 8.301,28 ευρώ των δαπανών που ορίζονται στο άρθρ. 22 ν. 4172/2013 (σελ. 28-29 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε με τον Ν.4485/2017 (ΦΕΚ Α' 114/04-08-2017) και τον Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α1 201/12-12-2019).**
- **Όπως αναφέρθηκε στην ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α 1293/2019, ο έλεγχος προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη της οντότητας αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών). Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Η προσδιορισθείσα διαφορά ύψους 745.130,44 ευρώ μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» (σελ. 32-33 οικείας έκθεσης ελέγχου), θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας.**

Φορολογικό έτος 2019

- **Λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την «.....» ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 13.083,33 ευρώ, το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να προβεί σε έκπτωση της αξίας των προαναφερόμενων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του με αποτέλεσμα να μειώσει ισόποσα τα καθαρά κέρδη της φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013.**
- **Μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 το σύνολο της καθαρής αξίας 10.158,55 ευρώ των δαπανών που ορίζονται στο άρθρ. 22 ν. 4172/2013 (σελ. 29-30 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε με τον Ν.4485/2017 (ΦΕΚ Α' 114/04-08-2017) και τον Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α1 201/12-12-2019).**
- **Όπως αναφέρθηκε στην ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α 1293/2019, ο έλεγχος προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη της οντότητας αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών). Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Η προσδιορισθείσα διαφορά ύψους 163.325,98 ευρώ μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» (σελ. 33-34 της οικείας έκθεσης ελέγχου), θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση, λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας.**

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσίας διάταξης νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και των οικείων διατάξεων περί σύννομης έκδοσης και επίδοσης πράξεως οριστικού προσδιορισμού. Παραβίαση αρχών νομιμότητας, χρηστής διοίκησης, διαφάνειας, ακροάσεως και δικαστικής προστασίας εν σχέση με τις εγγυήσεις του ΚΦΔ αναφορικά με τη σύννομη έκδοση και κοινοποίηση προσωρινού και οριστικού προσδιορισμού και αντιθέτως την οίκοθεν τροποποίηση ποσών πέραν των καταλογισθέντων με τις προσβαλλόμενες πράξεις. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει και να βεβαιώσει συννόμως τα διαλαμβανόμενα στις προσβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω ποσά, για το έτος 2018.
2. Άρνηση της αποδοθείσας σε βάρος του παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο στο βάρος που υπείχε για την απόδειξη της τέλεσης της καταλογισθείσας εις βάρος του παράβασης, ιδίως στο μέτρο που οι διαπιστώσεις της, βασίστηκαν αποκλειστικά και μόνο στην εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα της εκδότριας εταιρείας, δίχως να σταθμισθεί ουδεμία παράμετρος αφορώσα στις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Εν προκειμένω ο έλεγχος του καταλογίζει την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησής του εικονικών φορολογικών στοιχείων, ωστόσο, ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται για την καλοπιστία του.
3. Μη νόμιμη η προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων του δια της χρησιμοποίησης έμμεσων τεχνικών ελέγχου, μη νόμιμη η εφαρμογή εν προκειμένω της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου και η φορολόγηση της διαπιστωθείσας. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφυγή του ελέγχου στην εν θέματι τεχνική είναι αιτιολογημένη, η τελευταία δεν εφαρμόστηκε ορθά από τον έλεγχο, καθόσον τίθεται, εν προκειμένω, ζήτημα εσφαλμένου υπολογισμού των εισοδημάτων (εσόδων) και των δαπανών του (εξόδων). Ειδικότερα, όσον αφορά τα έξοδα, ο έλεγχος κάνει αναφορά στο ποσό των 602.074,87 ευρώ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δίχως να προσδιορίζονται και να εξειδικεύονται οι επικαλούμενες ως ενδοκοινοτικές συναλλαγές, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του ως άνω χρηματικού ποσού. Επιπλέον, ο έλεγχος επισημαίνει ότι τα συνολικά έξοδα εμφανίζονται αυξημένα κατά 1.539.084,55 ευρώ, χωρίς να διευκρινίζεται επαρκώς η προέλευσή τους. Ακολούθως, όσον αφορά τα έσοδα προσκομίζει τραπεζικό statement από προσωπικό λογαριασμό στη Βουλγαρία, το υπόλοιπο του οποίου κατά την 01.01.2018 ήταν 1.830,23 ευρώ, ενώ φαίνεται ότι πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις ύψους περίπου 610.000,00 ευρώ σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της εξεταζόμενης περιόδου κάτι που αποδεικνύεται ευχερώς ότι υπήρχαν στη διάθεσή του επαρκή χρηματικά διαθέσιμα (μετρητά) για την ικανοποίηση όλων των αναγκαίων δαπανών του. Το εν θέματι εξηγεί τη διαφορά που προέκυψε μέσω της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, αποδεικνύοντας την ύπαρξη χρηματικών ροών, τις οποίες εσφαλμένα δεν αξιολόγησε ο έλεγχος. Η φορολογική αρχή δεν θέτει βάσιμες ενδείξεις για την απόδειξη της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, δοθέντος ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι η διαπιστωθείσα διαφορά δεν καλύπτεται από τα νόμιμα εισοδήματά του.
4. Μη νομίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες, στις οποίες ενυπήρχε το στοιχείο της παραγωγικότητας, καθότι πραγματοποιήθηκαν προς το σκοπό της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς ανά περίπτωση αναφέρονται τα εξής:

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφευγόντος οντότητας περί μη νόμιμης διαδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, αυτός τυγχάνει αβάσιμος καθώς εν προκειμένω τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (ν.5104/2024), του ΚΦΕ (ν.4172/2013) και του ΦΠΑ (ν.5144/2024). Ειδικότερα, η με αριθ./07.02.2024 εντολή ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. πρωτ./08.02.2024 έγγραφο κοινοποίησης της εντολής και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Στη συνέχεια, με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα το με αριθ. βιβλίου/19.11.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω ΣΔΕ ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής τα με αριθ. πρωτ./10.12.2024 &/10.12.2024 Υπομνήματα με τις αντιρρήσεις του, οι οποίες κατόπιν σχετικής αξιολόγησης δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην υπό κρίση περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 18.12.2024 και κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα την 18η.12.2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος. Όσον δε αφορά την επικαλούμενη από μέρους του προσφεύγοντος διόρθωση σφάλματος κατά τη διαδικασία βεβαίωσης των καταλογισθέντων ποσών του φορολογικού έτους 2018, η οποία έλαβε χώρα το έτος 2025, δεν σχετίζεται με την διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ενώ σε κάθε περίπτωση η διόρθωση αυτή είναι προς όφελος της.
- Όσον αφορά την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συναλλάχθηκε με την εκδότρια επιχείρηση προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα (τιμολόγια-επιμετρήσεις) και επίσης ότι τελούσε σε καλή πίστη ωστόσο δεδομένων των διαπιστώσεων περί συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης οι ισχυρισμοί του τυγχάνουν αναπόδεικτοι και απορριπτέοι.
- Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, σημειώνεται ότι στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας και αξιολόγησης των βιβλίων και στοιχείων, των υποβληθεισών από την προσφεύγουσα οντότητα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., των λοιπών στοιχείων φακέλου, καθώς και τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη επάρκειας του δηλούμενου εισοδήματος για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της των παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, και κατόπιν της από 18.11.2024 εισήγησης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό/18.11.2024 απόφαση έγκρισης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ. Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με βάση τη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης «τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου», η οποία κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ.

Η ως άνω τεχνική προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Περαιτέρω, ο έλεγχος μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. άντλησε τα υπόλοιπα και τα λοιπά δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έθεσε ο προσφεύγων στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου αναφορικά με τον τρόπο διαβίωσης, τις μεταβολές και υποχρεώσεις, καθώς και των εντύπων με τα διαθέσιμα περιουσιακά της στοιχεία.

Από την εφαρμογή της ανωτέρω μεθόδου ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος καταρτίζοντας ισοζύγιο, όπου στη μια στήλη παρατίθενται οι «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και στην έτερα στήλη οι «Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων», η διαφορά τους θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται από τα στοιχεία που θα προσκομίσουν οι φορολογούμενοι, υπόκειται σε φορολόγηση (σελ. 32-34 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Σημειώνεται ότι τα στοιχεία των δαπανών λήφθηκαν από τις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις (Ε1, Ε3) και την ΠΟΛ. 1033/2014. Περαιτέρω, στον πίνακα υπολογισμού της φορολογητέας ύλης φορολογικού έτους 2018, περιλαμβάνεται ως συνολικό υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) το ποσό των 59.274,96 ευρώ, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος. Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει επίσημα μεταφρασμένο ιστορικό του με αριθ. IBAN τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί στη Βουλγαρία στην τράπεζα της για το χρονικό διάστημα από 01.01.2017 - 01.01.2018, σύμφωνα με το οποίο υφίσταται υπόλοιπο ποσού 1.830,23 ευρώ, το οποίο δεν έχει ληφθεί υπόψη του ελέγχου και ως εκ τούτου το συνολικό υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης ανέρχεται στο ποσό των 61.105,19 ευρώ και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Κατόπιν των ανωτέρω και με την προσθήκη του ως άνω υπολοίπου, η διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων» ανέρχεται στο ποσό των - 743.300,21 ευρώ (αντί του αρχικού ποσού -745.130,44 ευρώ), η οποία θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη όπου δεν δικαιολογείται και υπόκειται σε φορολόγηση με ποσοστό 33%, λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας για το φορολογικό έτος 2018.

Τέλος, ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί διαθέσιμων εις χείρας του μετρητών ύψους 610.000,00 ευρώ από τις αναλήψεις που πραγματοποίησε το έτος 2017 από τον ανωτέρω λογαριασμό που τηρεί στη Βουλγαρία, τα οποία δεν είχε επικαλεστεί με το αρχικό ερωτηματολόγιο του ελέγχου, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου με το πραγματικό διαθέσιμο υπόλοιπο του έτους 2017 από το οποίο να τεκμηριώνεται η επικαλούμενη από την πλευρά του δυνατότητα διακράτησης μετρητών εις χείρας του από εισοδήματα νομίμως φορολογημένα ή εισοδήματα νομίμως απαλλασσόμενα, ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης αναγνώρισης δαπανών (ταξιδιών, εκδηλώσεων, ένδυσης) αυτός τυγχάνει αναπόδεικτος καθότι από την πλευρά του δεν τεκμηριώθηκε ότι οι δαπάνες αυτές έλαβαν χώρα στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ.

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 & 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 18.12.2024 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **17.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός, αριθ., και ειδικότερα:

α) την **τροποποίηση** της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και

β) την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ: i) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ii) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2018 - 30.09.2018, και iii) της με αριθ./**18.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.03.2019.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00		0,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα	2,58	0,07	2,58	0,07	2,58	0,07	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			745.130,44		743.300,21		743.300,21
Επιχειρηματική δραστηριότητα	4.819,04		32.520,32		32.520,32		27.701,28
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00

Συνολικό εισόδημα	4.821,62	0,07	777.653,34	0,07	775.823,11	0,07	771.001,49
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	4.821,62	0,07	777.653,34	0,07	775.823,11	0,07	771.001,49
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	4.821,62	0,07	777.653,34	0,07	775.823,11	0,07	771.001,49
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	4.821,62	0,07	777.653,34	0,07	775.823,11	0,07	771.001,49

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	4.821,62	777.653,34	775.823,11	771.001,49
	της συζύγου	97,33	0,07	0,07	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρωστικό ποσό	-1.821,11	251.784,26	251.180,28	252.461,39
Προκαταβολή φόρου		1.052,63	1.052,63	1.052,63	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		0,00	0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			126.418,45	126.230,70	126.230,70
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		0,00	72.916,33	72.733,52	72.733,52
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		0,00	0,00	0,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.071,52	453.471,67	452.497,13	451.425,61
	για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθ...../16.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	479.248,66	479.248,66	
Αξία φορολογητέων εισροών	318.453,66	299.053,66	-19.400,00

Φόρος εκροών	114.676,02	114.676,02	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	76.259,15	71.603,15	-4.656,00
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο	38.416,87	43.072,87	4.656,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		2.328,00	2.328,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.416,87	45.400,87	6.984,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ./18.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	19.229,81	205.797,67	186.567,86
	της συζύγου	240,19	0,28	-239,91
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	2.996,46	64.722,16	61.725,70
Προκαταβολή φόρου		4.155,72	4.155,72	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			30.862,85	30.862,85
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		159,06	15.872,79	15.713,73
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		0,00	0,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	8.611,24	116.913,52	108.302,28
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ./18.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	711.404,42	711.404,42	
Αξία φορολογητέων εισροών	457.310,78	444.227,45	-13.083,33
Φόρος εκροών	170.480,25	170.480,25	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	109.449,66	106.309,67	-3.139,99
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο	61.030,59	64.170,58	3.139,99
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.570,00	1.570,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή	61.030,59	65.740,58	4.709,99
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ./18.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ).

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.