



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 20-05-2025

Αριθμός απόφασης: 956

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

- 2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή της, με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα ατομικής επιχείρησης στο, κατά: 1) της υπ. αριθ.

Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, και 5) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από Πράξη Αναπομπής προς το
6. Την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. και την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. του Προϊσταμένου του
7. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις του
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημέρα, καθόσον η τελευταία ημέρα της τριακονθήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ήταν στις, ημέρα, που είναι μη εργάσιμη ημέρα (βλ. ΠΟΛ. 1100/2006) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00 €, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Αρχής, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων), εντός 10 εργασίμων ημερών, από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1, περ. δ' και παρ. 2, περ. γ' του Ν.4987/2022.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **379.449,37 ΕΥΡΩ** (212.725,13 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 106.362,57 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 60.361,67 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **368.895,69 ΕΥΡΩ** (207.282,98 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 103.641,49 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 57.971,22 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης).

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **485,49 ΕΥΡΩ** (323,66 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 161,83 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας) και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 4.955,61 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **2.731,77 ΕΥΡΩ** (1.821,18 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 910,59 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας).

Ιστορικό

Αρχικά, η προσφεύγουσα επελέγη προς έλεγχο με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.5104/2024, καθώς και με τη με αριθμό οδηγία της Δ/νσης Ελέγχων, αναφορικά με την προτεραιοποίηση υποθέσεων φορολογικού ελέγχου έτους 2024 (Σχετ. Α.1039/13-03-2024 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.). Προς τούτο εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2019.

Σε συνέχεια και σε τροποποίηση της πιο πάνω εντολής εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου του, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, για την αυτή φορολογική περίοδο, προκειμένου να αξιοποιηθούν ταυτόχρονα τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο με το με αρ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου) έγγραφο του και το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα προκειμένου

να διενεργηθεί διασταυρωτικός έλεγχος για να εξακριβωθεί: α) η πραγματοποίηση συναλλαγής που είχε η ελεγχόμενη από τον παρόντα έλεγχο εκδότρια επιχείρηση, με την δική τους ελεγκτικής αρμοδιότητας οντότητα με Α.Φ.Μ., στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., β) αν το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής Νο), καθαρής αξίας 6.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.560,00€, (ήτοι συνολικής αξίας 8.060,00€) έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης και γ) αν έχει αποδοθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.

Ο μερικός φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου αφορούσε στη Φορολογία Εισοδήματος και στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν. 5144/2024 «Κώδικας Φ.Π.Α.», του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» και το πρόγραμμα ελέγχου της εγκυκλίου Α.1293/23-7-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-7-2019) της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και στη συναλλαγή που περιγράφεται στο πιο πάνω πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ.

Στο πλαίσιο του συγκεκριμένου ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις (αριθμός καταχώρισης ανάρτηση στο taxisnet που αναγνώστηκε αυθημερόν) η εκδοθείσα εντολή ελέγχου, η με αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1δ' άρθρου 22 και παρ. 3 γ' άρθρου 23 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 53 και της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και το με αριθμό πρωτ. αίτημα του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 5104/2024, με το οποίο ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει αντίγραφα των λογιστικών της αρχείων, παραστατικών και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων κ.λπ. για την ελεγχόμενη περίοδο.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στο ανωτέρω έγγραφο αίτημα, θέτοντας υπόψη του ελέγχου αντίγραφα του βιβλίου εσόδων-εξόδων και των φορολογικών παραστατικών, χωρίς όμως να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της ελεγχόμενης περιόδου.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1293/2019 κατά τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης, τα οποία διατέθηκαν στον έλεγχο από την εφαρμογή του Σ.Μ.Τ.Λ., διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθεί έλεγχος κλειστής αποθήκης και ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, διότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα δεδομένα των απογραφών και τα σχετικά αρχεία ιδιόκτητων αποθεμάτων,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 53§2 του ίδιου νόμου.

2) Ο συντελεστής μικτού κέρδους επί πωλήσεων εμπορευμάτων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη είναι χαμηλός, καθώς το μεγαλύτερο μέρος των ακαθαρίστων εσόδων προέρχεται από πωλήσεις αυτοκινήτων που αγοράστηκαν με το ειδικό καθεστώς μεταπωλητών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και φορολογείται στο καθαρό περιθώριο κέρδους.

3) Υπάρχουν περιπτώσεις αγορών-δαπανών, αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε., και οι οποίες, κατά συνέπεια, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό **2018** ανέρχονται στο ποσό των **26.559,20 Ευρώ** και για το φορολογικό **2019** ανέρχονται στο ποσό των **49.230,00 Ευρώ**.

4) Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε διάφορες καταναλωτικές, μη παραγωγικές δαπάνες, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής επιχείρησης της, ήτοι δαπάνες συνολικού ύψους **2.504,88 Ευρώ** πλέον ΦΠΑ **600,73 Ευρώ** στο φορολογικό έτος **2018** και δαπάνες συνολικού ύψους **264,49 Ευρώ** πλέον ΦΠΑ **63,47 Ευρώ** στο φορολογικό έτος **2019**. Για τις ανωτέρω δαπάνες δεν αποδείχθηκε η σχέση τους με την επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας, ώστε να διαπιστωθεί η συμβολή τους στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 Ν.4172/13 και επομένως σύμφωνα με το άρθρ. 23 περ. ιβ' Ν.4172/2013 οι επίμαχες δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του αντίστοιχου φορολογικού έτους, αλλά προστίθενται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες των αντίστοιχων φορολογικών ετών, ενώ σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 37 του 5144/2024 ο αναλογών ΦΠΑ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον φόρο εκροών, καθώς δεν αποδείχθηκε ότι χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

5) Η προσφεύγουσα καταχώρησε δύο φορές το ίδιο τιμολόγιο αγοράς Νο από τη βουλγαρική (επίσης υποκείμενη στο ειδικό καθεστώς πωλητών μεταχ/νων) επιχείρηση, μία φορά την 01/02/2018 με αξία 4.300,00€ και μία στις/2018 με αξία 4.627,83€, χωρίς να επιδειχθεί σχετικό παραστατικό για τη δεύτερη καταχώρηση με αποτέλεσμα να προστεθεί στις μη εκπιπτόμενες αγορές-δαπάνες του φορολογικού έτους 2019 ποσό 4.627,83€.

6) Επιπλέον, από τον έλεγχο των αποκλίσεων εσόδων των καταστάσεων τιμολογίων άρ.14 του Κ.Φ.Δ., έτους 2019, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα κατάσταση ΜΥΦ ένα παραστατικό εσόδων στον με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 6.169,35€ πλέον Φ.Π.Α. 1.480,65€. Το εν λόγω παραστατικό δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας, ούτε συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις, με

αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 προσυζηθούν κατά **6.169,35€ (548.976,27+ 6.169,35=555.145,62).**

Συνακόλουθα, από τον έλεγχο αξιοποιήθηκαν τα τραπεζικά δεδομένα που απεστάλησαν στη Φορολογική Διοίκηση από τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα. Διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταύρωση στοιχείων, μεταξύ των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις μετρητών, επιταγών κλπ), όπως αυτά προέκυψαν από το ηλεκτρονικό αρχείο, σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα που προκύπτουν από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να διερευνηθεί εάν τα δηλωθέντα εισοδήματα ανταποκρίνονται στα κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς ποσά ή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Ν.4172/2013.

Ειδικότερα, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.5104/2024 « Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας » και της με αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο έλεγχος αιτήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» («Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π») του άρθρου 62 του Ν.4170/2013 (ΦΕΚ 163 Α/12-07-2013). Κατόπιν της επεξεργασίας και ανάλυσης της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος καταθέσεων/πιστώσεων, με βάση τα στοιχεία που απέστειλαν οι τράπεζες, για τις οποίες κρίθηκε αναγκαίο, να ζητηθούν αποδεικτικά στοιχεία για την αιτία διενέργειάς τους.

Προκειμένου να διευκρινιστούν οι ανωτέρω τραπεζικές κινήσεις και να ελεγχθεί η προέλευση των παραπάνω μη συσχετισμένων πιστώσεων/καταθέσεων, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις-2024 στην προσφεύγουσα το με αριθμό .πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν.5104/204 (Κ.Φ.Δ.). Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα, δεν διευκρίνισε την αιτία και προέλευση των επίμαχων κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που ζητήθηκαν από τον έλεγχο, ούτε προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.

Τα ποσά πρωτογενών καταθέσεων, που αφορούν την προσφεύγουσα, μετά δηλαδή τον επιμερισμό των ποσών των μη αιτιολογημένων τραπεζικών πιστώσεων ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων των κοινών λογαριασμών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, προσδιορίστηκαν σε **618.487,15€ στο φορολογικό έτος 2018 και 565.267,55€ στο φορολογικό έτος 2019.** Τα εν λόγω ποσά, λόγω μη δυνατότητας ασφαλούς συσχέτισης με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, κρίθηκε ότι δεν μπορούν να υπαχθούν ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος και ότι

λογίζονται ως εισόδημα από άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4) και φορολογούνται με συντελεστή 33%, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 4 Ν.4172/2013.

Σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) συντάχθηκε το με αριθμό καταχώρισης Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση προς Ακρόαση και εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις με τις οποίες προσδιορίστηκαν λογιστικά οι διαφορές που προέκυψαν στο φόρο Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και υπολογίστηκε το πρόστιμο για τη μη ανταπόκριση στο με αριθμό πρωτ. αίτημα της Φορολογικής Αρχής. Το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις, όπως προκύπτει από τη με αριθμό καταχώρισης ανάρτηση στο taxisnet. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή σχετικό υπόμνημα για να εκθέσει τυχόν αντιρρήσεις και απόψεις αναφορικά με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος προέβη στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Ειδικότερα, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 και Ν.5104/2024, η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.5144/2024 και Ν.5104/2024 και η από Έκθεση Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τον καταλογισμό του οφειλόμενου Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (φορολογικές περίοδοι 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2019 - 31/12/2019) και την επιβολή του σχετικού προστίμου για τη μη ανταπόκριση στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 5104/2024.

Η προσφεύγουσα στο σώμα της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε το πρώτον νέα στοιχεία: α) Πίνακες αντιστοίχισης δαπανών με τραπεζικά εμβάσματα (τόσο για το φορολογικό έτος 2018, όσο και για το φορολογικό έτος 2019, β) Πίνακες που αναφέρουν την πηγή των διαφορών εισοδημάτων τόσο για το φορολογικό έτος 2018, όσο και για το φορολογικό έτος 2019. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα μαζί με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε αρχεία με αντίγραφα φορολογικών της στοιχείων, καρτέλες λογαριασμών από τα λογιστικά της βιβλία, καθώς και αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών της λογαριασμών.

Η Δ.Ε.Δ. λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε το πρώτον νέα στοιχεία έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα, η Δ.Ε.Δ. έκρινε ότι προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, έπρεπε να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ε.Δ. εξέδωσε την υπ. αριθ. Πράξη Αναπομπής με την οποία ανάπεμψε την υπόθεση στο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Το, κατόπιν της λήψης της προαναφερόμενης πράξης αναπομπής, προχώρησε σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα πρόσθετα στοιχεία που απέστειλε η προσφεύγουσα μαζί με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή. Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου το συνέταξε την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. και την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ.. Οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ε.Δ. με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

Σοβαροί οικογενειακοί λόγοι υγείας δεν της επέτρεψαν να ανταποκριθεί πλήρως στην προσκόμιση και συσχέτιση των δικαιολογητικών που ζήτησε η φορολογική αρχή, δεδομένου ότι το επίμαχο χρονικό διάστημα είχε αυξημένο άγχος και ψυχολογική πίεση. Συνέπεια αυτού ήταν α) να μην αποδειχθεί ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση περιπτώσεων αγορών – δαπανών αξίας άνω των 500,00 ΕΥΡΩ έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και β) να μην αποδειχθεί η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσης των ποσών πρωτογενών καταθέσεων. Ωστόσο τα ως άνω ποσά σχετίζονται άμεσα με την επιχειρηματική της δραστηριότητα και για κάθε ένα από αυτά έχει εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό και μη νομίμως λογίστηκαν από τη φορολογική διοίκηση ως εισόδημα από άγνωστη πηγή.

Με τα στοιχεία και τους πίνακες όμως που προσκόμισε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής αποδεικνύεται ότι αφενός στις περισσότερες περιπτώσεις των υπό εξέταση πληρωμών άνω των 500 ΕΥΡΩ, η πληρωμή αυτών έγινε μέσω τραπεζής και αφετέρου αιτιολογείται η πηγή προέλευσης των περισσότερων από τις υπό εξέταση τραπεζικές καταθέσεις.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 14§ 1, 2 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: **1.** Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. **2.** Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 §2, του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «**2.** Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 85 του νέου ΚΦΔ (5104/2024), παραπομπές στον ν. [4987/2022](#) (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος. Ειδικότερα με το παράρτημα Β του νέου ΚΦΔ, επήλθε αντιστοίχιση των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. α' και β' του ν. 4987/2022, με εκείνες του άρθρου 53 παρ. 1 και 2 του ν. 5104/2024.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Αρχής, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων), εντός 10 εργασίμων ημερών, από την κοινοποίηση του, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο, λόγω μη ανταπόκρισης αίτημα της Φορολογικής Αρχής, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, ύψους 250,00 €, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκε κατ'

εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, αντί εκείνων του άρθρου 53 του ν. 5104/2022, δεδομένου ότι η παράβαση συντελέστηκε κατά τη λήξη της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, ήτοι κατά την 19-05-2024, ημερομηνία ισχύος του νέου ΚΦΔ. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό

αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1216/2014 διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών: α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας. β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. [άρθρο 39](#) ν. [4172/2013](#)). γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: - Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), - Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας

που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή

περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς [...].».

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον**

προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν

το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]]13. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.) Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο

εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται, ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συνυπέβαλλε το πρώτον πρόσθετα στοιχεία: α) Πίνακες αντιστοίχισης δαπανών με τραπεζικά εμβάσματα (τόσο για το φορολογικό έτος 2018 όσο και για το φορολογικό έτος 2019, β) Πίνακες που αναφέρουν την πηγή των διαφορών εισοδημάτων τόσο για το φορολογικό έτος 2018 όσο και για το φορολογικό έτος 2019. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα μαζί με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλλε αρχεία με αντίγραφα φορολογικών της στοιχείων καρτέλες λογαριασμών από τα λογιστικά της βιβλία, καθώς και αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών της λογαριασμών.

Η Δ.Ε.Δ. λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε το πρώτον νέα στοιχεία έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και εξέδωσε την υπ. αριθ. Πράξη Αναπομπής με την οποία ανάπεμψε την υπόθεση στο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Το, κατόπιν της λήψης της προαναφερόμενης πράξης αναπομπής, προχώρησε σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα πρόσθετα στοιχεία που απέστειλε η προσφεύγουσα μαζί με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή. Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου το συνέταξε την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. και την από/2015 Έκθεση Μερικού

Ελέγχου Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ.. Οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ε.Δ. με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του

Η Δ.Ε.Δ. λαμβάνοντας υπόψη τόσο την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ., όσο και την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. του καθώς και τα πρόσθετα στοιχεία που είχε στη διάθεση της προχώρησε σε νέο υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

Αναφορικά με τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 53 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του, τα πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν επηρεάζουν την έκδοση της πράξης αυτής, η έκδοση της οποίας είναι αιτιολογημένη, βάσει του πορίσματος της από/2024 Έκθεσης επιβολής προστίμου Άρθρου 53 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) του

Αναφορικά με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 και τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του, τα πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν επηρεάζουν την έκδοση των πράξεων αυτών, η έκδοση των οποίων είναι αιτιολογημένη, βάσει του πορίσματος των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και επανελέγχου του

Αναφορικά με τη φορολογία Εισοδήματος

Η Δ.Ε.Δ. λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από/2024 Έκθεση Μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. όσο και την από/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. του καθώς και τα πρόσθετα στοιχεία που είχε στη διάθεση της προχώρησε σε νέο υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

1) Αναφορικά με τη μη απόδειξη χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής

Η προσφεύγουσα με την από και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της υπέβαλε ηλεκτρονικά αντίγραφο του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της στην Τράπεζα και τον ακόλουθο πίνακα με την αιτιολόγηση των επίμαχων λογιστικών διαφορών που αφορούν σε μη απόδειξη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αγορών άνω των

500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε.

Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας και η θέση της υπηρεσίας αποτυπώνονται ανά φορολογικό έτος στους ακόλουθους πίνακες:

.....

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Βάσει των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, το σύνολο των μη εκπιπτόμενων αγορών-δαπανών ανά φορολογικό έτος διαμορφώνεται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟ
Μη απόδειξη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αγορών άνω των 500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε.	567,27
Μη απόδειξη αγοράς εμπορεύματος (αυτοκινήτου) με σχετικά κατάλληλα δικαιολογητικά που ορίζουν οι διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (πιθανή διπλοκαταχ/ση)	4.627,83
Δαπάνες προσωπικές-καταναλωτικές που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.	2.504,88
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	7.699,98
Μείον δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες δαπάνες	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	7.699,98

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Μη απόδειξη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αγορών άνω των 500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε.	45.385,00
Δαπάνες προσωπικές-καταναλωτικές που δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.	264,49
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	45.649,49
Μείον δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες δαπάνες	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	45.649,49

Επιπλέον, από τον έλεγχο των αποκλίσεων εσόδων των καταστάσεων τιμολογίων άρ.14 του Κ.Φ.Δ., έτους 2019, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα κατάσταση ΜΥΦ ένα παραστατικό εσόδων στον με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 6.169,35€ πλέον Φ.Π.Α. 1.480,65€. Το εν λόγω παραστατικό δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα

βιβλία της ελεγχόμενης, ούτε συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις, συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 θα προσυζηθούν κατά 6.169,35€ (548.976,27+ 6.169,35=555.145,62).

Σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος προσδιορίζει τα φορολογητέα κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019, προσθέτοντας τις παραπάνω λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη εκάστου έτους και μη λαμβάνοντας υπόψιν τις δηλωθείσες απογραφές, καθώς τα δεδομένα τους και τα σχετικά αρχεία ιδιόκτητων αποθεμάτων δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, καθιστώντας ανέφικτη την επαλήθευση του πραγματικού κόστους πωληθέντων.

Τα προσδιορισθέντα φορολογητέα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη) για την ελεγχόμενη περίοδο αναλύονται ως εξής:

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		2019	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Εμπορεύματα έναρξης	46.093,67		35.550,00	
Πλέον αγορές εμπορευμάτων χρήσης	547.042,57	547.042,57	510.467,37	510.467,37
Μείον εμπορεύματα λήξης	35.550,00		30.896,77	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	557.586,24	547.042,57	515.120,60	510.467,37

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		2019	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	576.709,66	576.709,66	548.976,27	555.145,62
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	557.586,24	547.042,57	515.120,60	510.467,37
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	29.779,61	29.779,61	31.238,30	31.238,30
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	-10.656,19	-112,52	2.617,37	13.439,95
ΠΛΕΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ				
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		7.699,98		45.649,49
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-10.656,19	7.587,46	2.617,37	59.089,44

2) Αναφορικά με τον έλεγχο τηρηθέντων τραπεζικών λογαριασμών

Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας και η θέση της υπηρεσίας αποτυπώνονται ανά φορολογικό έτος σε σχετικούς πίνακες που ακολουθούν:

.....

Επισημαίνεται ότι οι πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν ως μη αιτιολογημένες είναι πιστώσεις είτε που δεν αιτιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα, είτε πιστώσεις που δεν μπορούν να αντιστοιχηθούν με τα βιβλία της επιχείρησης, είτε περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να γίνει ασφαλής αντιστοίχιση με τα φορολογικά στοιχεία πώλησης που επικαλείται η προσφεύγουσα (όπως καταθέσεις χωρίς αναφορά σε συγκεκριμένο πελάτη).

Σύμφωνα με τους ανωτέρω πίνακες, τα ποσά πρωτογενών καταθέσεων που αφορούν την προσφεύγουσα, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, περιορίστηκαν σε **124.141,15€** στο φορολογικό έτος **2018** και σε **163.973,05€** στο φορολογικό έτος **2019**. Τα εν λόγω ποσά δεν μπορούν να υπαχθούν ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος, λογίζονται ως εισόδημα από άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4) και φορολογούνται με συντελεστή 33%, σύμφωνα με το άρθρο 29 §. 4 Ν.4172/2013 ως ακολούθως:

- Για το φορολογικό έτος 2018: $[282.582,70\text{€} \times 33\% = 93.252,29\text{€}]$
- Για το φορολογικό έτος 2019: $[258.574,30\text{€} \times 33\% = 85.329,52\text{€}]$

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης διαμορφώθηκε ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	
	2018	2019
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	7.587,46	59.089,44
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	282.582,70	258.574,30
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	290.170,16	317.663,74

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και Α) την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, και 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής

περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, και Β) την τροποποίηση: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 53 Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2024	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	250,00	250,00

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα εισόδημα του υπόχρεου	9.791,13	9.791,13	9.791,13	0,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	40,16	652.106,70	290.210,32	290.170,16
Υπ. Φόρου χρεωστικό ποσό	1.197,00	213.922,13	96.118,53	94.921,53
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	28,80	28,80	28,80	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,76	5,76	5,76	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		106.362,57	47.460,76	47.460,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		60.361,67	23.469,93	23.469,93
Τέλος Επιτηδεύματος	1.250,00	1.125,00	1.250,00	0,00

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	45,50	45,50	45,50	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	2.527,06	381.976,43	168.379,28	165.852,22

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα εισόδημα του υπόχρεου	15.302,09	15.302,09	15.302,09	0,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	2.617,54	628.202,16	317.663,91	315.046,37
Υπ. Φόρου χρεωστικό ποσό	1.772,83	209.055,81	106.116,78	104.343,95
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	28,80	28,80	28,80	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,76	5,76	5,76	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		103.641,49	52.171,98	52.171,98
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	72,65	58.043,87	26.917,39	26.844,74
Τέλος Επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	45,50	45,50	45,50	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για	3.175,54	372.071,23	186.536,21	183.360,67

καταβολή				
-----------------	--	--	--	--

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	499.429,06	499.429,06	499.429,06	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	477.943,04	475.438,16	475.438,16	2.504,88
Φόρος εκροών	119.862,98	119.862,98	119.862,98	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	125.095,66	124.494,93	124.494,93	600,73
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.232,68	4.955,61	4.955,61	277,07
Χρεωστικό υπόλοιπο		323,66	323,66	323,66
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		161,83	161,83	161,83
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		485,49	485,49	485,49
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.332,68	4.955,61	4.955,61	277,07

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά

Αξία φορολογητέων εκροών	473.260,27	479.429,62	479.429,62	6.169,35
Αξία φορολογητέων εισροών	437.956,41	437.691,51	437.691,51	264,90
Φόρος εκροών	113.582,47	115.063,11	115.063,11	1.480,64
Υπόλοιπο φόρου εισροών	113.582,47	113.241,93	113.241,93	340,54
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.821,18	1.821,18	1.821,18
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		910,59	910,59	910,59
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		2.731,77	2.731,77	2.731,77
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.