



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 917

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/19-04-2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:
- α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018
- β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, με το οποίο πέρα των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσβάλλονται οι υπ' αρ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2018 & 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
8. Το με αρ. πρωτ.2^ο συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος
9. Την με αρ.πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
10. Το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, κατόπιν της με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.κλήσης σε ακρόαση
11. Την από 08.05.2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος. επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί των με αρ, πρωτ.,& συμπληρωματικών υπομνημάτων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των, προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος ύψους 29.560,50€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 14.780,25€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 8.722,95€, ήτοι συνολικό ποσό 53.063,70€, κατόπιν:

α) προσθήκης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού 569,61€

β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (ζημίες) του οικείου έτους των λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 61.364,20€.

γ) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 75.844,66€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Στο ανωτέρω ποσό συμπεριλαμβάνεται και το ποσό των 23.991,30€ ως διαφορά ανάμεσα στο σύνολο των λιανικών πωλήσεων (που εισπράχθηκαν σε μετρητά) βάσει των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της επιχείρησης και στο σύνολο των μετρητών που κατατέθηκαν με την αιτιολογία «κατάθεση ταμείου τραπεζικών καταθέσεων», που θεωρήθηκαν επίσης μη δηλωθέν εισόδημα.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης φόρος ύψους 121.216,51€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 60.608,26€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 25.595,86€, ήτοι συνολικό ποσό 207.420,63€, κατόπιν

α) προσθήκης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού 569,61€

β) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 849,52€.

γ) Μη αναγνώρισης της μεταφερόμενης από το προηγούμενο φορολογικό έτος ζημίας ύψους 41.204,31€

δ) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 42.382,00€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

ε) προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημα προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών ύψους 235.409,22€

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2.946,69€, λόγω: α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του ΦΠΑ ποσού 263,64€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 4.312,76€ και β) προσαύξησης του φόρου εκρών κατά 2.683,23€, κατόπιν διαπίστωσης μετατόπισης εκρών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2.803,06€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 143,63€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 71,81€, ήτοι συνολικό ποσό 215,44€, κατόπιν μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 2.946,69€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος προσδιορισμός πρωτογενών καταθέσεων ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας. Ειδικότερα, εσφαλμένη η κρίση αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 1, 10, 11, 17, 19 και 49 του πίνακα φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και α/α 45, 52, 61, 50, 63-68 και 73 του πίνακα φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019. Η με α/α 61 πίστωση ύψους 20.000,00€ αφορούν προκαταβολή, που είχε λάβει από τονγια την αγορά 45.000,00 εταιρικών μεριδίων της εταιρείας «.....». Οι υπόλοιπες πιστώσεις αφορούν τους συνδικαιούχους του λογαριασμού γονείς του.
2. Εσφαλμένος προσδιορισμός διαθέσιμων μετρητών κατά το φορολογικό έτος 2018 (*διαφορά μεταξύ λιανικών πωλήσεων σε μετρητά και κατατεθέντων μετρητών με αιτιολογία κατάθεση ταμείου*) ως προς το ποσό των 9.000,00€ που πιστώθηκε στις 10/05/2018, το οποίο και αφορά ταμείο άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετείχε. Η με α/α 43 πίστωση ύψους 20.000,00€ στις 27.09.2018 καθώς και έτερες πιστώσεις ποσού 23.991,30€ κατά το έτος 2018 με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών» καλύπτονται από την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών από εισοδήματα προηγούμενων ετών την 01.01.2018 συνολικού ύψους 851.331,02€. Στις 31.12.2018 το διαθέσιμο ποσό μετρητών από εισοδήματα προηγούμενων ετών ανερχόταν στο ποσό των 725.035,15€ και ως εκ τούτου οι πιστώσεις με α/α 50 (στις 27-11-2019) και οι με α/α 63, 64, 65, 66 & 67 (στις 12-12-2019) συνολικού ύψους 22.000,00€ είναι απολύτως δικαιολογημένες.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός της προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών και του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2019
4. Εσφαλμένη απόρριψη ισχυρισμού περί κάλυψης αντικειμενικών δαπανών και πρωτογενών καταθέσεων από κεφάλαιο προηγούμενων ετών.
5. Νόμω και ουσία αναπαισιολόγητο των προσβαλλόμενων πράξεων – Μη νόμιμη η απόρριψη αγορών και δαπανών άνω των 500,00€ από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος 2018.
6. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Ως προς το παραδεκτό προσβολής (μέσω συμπληρωματικού υπομνήματος) των υπ' αρ.οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2018 & 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)..... 5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου..... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83..... 2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.....4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον

λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Α1076/02.05.2024 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής. Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α.1068/2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης.

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους: α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και β)2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην

εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β)......

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης.

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκαοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη my AADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά.....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι υπ' αρ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2018 & 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στις 20.12.2024 αναρτήθηκαν στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet (αρ. καταχώρησης), και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου «.....». Η εν λόγω ειδοποίηση αναγνώστηκε την ίδια ημέρα.

Επειδή, οι προαναφερθείσες πράξεις δεν προσβλήθηκαν ρητώς στιςμε την υπ' αριθ. πρωτ.4/.....εμπροθέσμως ασκηθείσα προσφυγή, αλλά στις 20/02/2025, με το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα, ήτοι εκπροθέσμως μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής τους (20.12.2024).

Κατά συνέπεια, προσβάλλονται απαραδέκτως

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

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

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

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).*».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «*....ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ...Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά*

ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτονται αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών...».

Επειδή στο άρθρο 21§§1,2 & 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία,,,,,4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....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..... 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....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.....12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις

του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. 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..... Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας...».

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

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

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

Επειδή με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

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

περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του».

Επειδή σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία

ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της

φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....».

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

Επειδή ο προσφεύγων κατά το στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε πλήθος συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων, τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο και αναπέμφθηκαν στο σύνολό τους στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προς αξιολόγηση με την υπ’ αρ.πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας. Παράλληλα στον προσφεύγοντα στάλθηκε η με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2025 ΕΜΠ/15.04.2025 κλήση σε ακρόαση άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/12/04/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκειμένου να υποβληθεί γραπτό υπόμνημα εξηγήσεων επί των προβαλλόμενων λόγων της με αρ. πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής και σχετικά με τα νέα στοιχεία, που υποβλήθηκαν με τα με αρ. πρωτ.καισυμπληρωματικά υπομνήματα, καθώς και με τα με αρ. πρωτ.έγγραφα. Στην εν λόγω κλήση σε ακρόαση ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μετά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε βάσει των ανωτέρω στοιχείων, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, έκανε εν μέρει αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, συντάσσοντας την από 08/05/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ., όπου, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«5.2 Κρίση του ελέγχου μετά από τα παραπάνω στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα
Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, λόγω της προσκόμισης των ανωτέρω στοιχείων τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Κατόπιν της εξέτασης των στοιχείων αυτών, ο έλεγχος καταλήγει στα εξής:

5.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΧΡΗΣΗ 2018

Δέχεται την αιτιολόγηση των πιστώσεων με α/α 1 ποσού 27.500,00€ και α/α 43 ποσού 20.000,00€. Δεν κάνει δεκτή την αιτιολόγηση των πιστώσεων με α/α 10,11,17 για τις οποίες προσκομίσθηκαν καταθετήρια μετρητών με στοιχεία συναλλασσόμενουχωρίς να προκύπτει η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου για μείωση του ποσού ύψους 23.991,30€, που θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας και προσδιορίστηκε ως διαφορά του συνόλου των λιανικών πωλήσεων σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα βιβλία μείον του ποσού των πωλήσεων που εισπράχθηκαν μέσω καρτών, καθώς ως νέο στοιχείο προσκομίσθηκε καταθετήριο της Τράπεζας Πειραιώς ποσού 9.000,00€ με στοιχεία συναλλασσόμενου, από το οποίο δεν προκύπτει η προέλευση των χρημάτων.

Τέλος ο έλεγχος δεν κάνει δεκτές τις αιτιάσεις για μη εκπιπτόμενες δαπάνες ποσού 56.299,44€, αναφορικά με την μη εξόφληση τεσσάρων φορολογικών παραστατικών με την χρήση ηλεκτρονικού μέσου. Ο ελεγχόμενος προς απόδειξη της εξόφλησης των ανωτέρω παραστατικών, προσκόμισε αποδεικτικά μεταφοράς από το λογαριασμό GR48....., στον οποίο είναι μοναδικός δικαιούχος, στον λογαριασμό GR41..... στον οποίο είναι συνδικαιούχος μαζί με τουςκαι Οι εν λόγω μεταφορές πραγματοποιήθηκαν στις 06-02-2025, ήτοι περισσότερο από επτά χρόνια από την πραγματοποίηση της συναλλαγής (πώληση των εμπορευμάτων) και ενώ η αντισυμβαλλόμενη οντότητα έχει προβεί σε διακοπή εργασιών στο παρελθόν. Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία ο έλεγχος δεν έχει εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της αντισυμβαλλόμενης οντότητας (Ο.Ε.), κατά τις ημερομηνίες εκκαθάρισης και λύσης αυτής καθώς και τυχόν απαιτήσεις από τρίτους οι οποίες θα απεικονίζονταν στους αντίστοιχους ισολογισμούς. Να σημειωθεί επίσης ότι ο ελεγχόμενος, αναφορικά με τις ανωτέρω μη εκπιπτόμενες δαπάνες, στο υπ' αριθμόΕΜΠ/.....υπόμνημα απόψεων επί του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ν.5104/2024 δηλώνει μεταξύ άλλων ότι “ μετά την έκδοση του προσωρινού σημειώματος υπέβαλλα διορθωτική δήλωση των ΔΦΕ 2018 και 2019, με της οποίες συμμορφούμενος με της παρατηρήσεις του ελέγχου που αποδέχομαι, προέβην της εξής τροποποιήσεις, έτος 2018 – αναμόρφωση δαπανών 56.229,44 από τα 4 τιμολόγια του πίνακα.” Για την εν λόγω δήλωση ο ελεγχόμενος έλαβε αρνητική απάντηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς την υπέβαλε μετά την δέκατη (10^η) ημέρα από την κοινοποίηση του Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Αναφορικά με της πιστώσεις με α/α 19,49 σύμφωνα με το τελευταίο κατατεθέν υπόμνημα ο ελεγχόμενος δεν της προσέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή.

5.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΧΡΗΣΗ 2019

Δέχεται την αιτιολόγηση της πίστωσης με α/α 45,52 και 61 ποσού 110,00€, 522,00€ και 20.000,00€ αντίστοιχα. Δεν κάνει δεκτή την αιτιολόγηση των πιστώσεων με α/α 50,68 και 73 για της οποίες προσκομίσθηκαν καταθετήρια μετρητών της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος και της Τράπεζας Πειραιώς, με στοιχεία συναλλασσόμενουχωρίς να προκύπτει η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Τέλος ο έλεγχος κάνει δεκτό το ποσό της ανάλωση που επικαλείται ο ελεγχόμενος κατόπιν εξέτασης του σχετικού πίνακα, των φορολογικών δηλώσεων και των εκκαθαριστικών των οικονομικών ετών 2006-2018. Για της λοιπές κινήσεις/πιστώσεις δεν προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε νέο φορολογητέο εισόδημα για κάθε ελεγχόμενη χρήση ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018

Φορολογικό Έτος 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Εισόδημα από άσκηση ατομικής επιχείρησης	-41.204,31	20.159,71
Εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 – Πιστώσεις	-	28.344,68
Α. Εισόδημα με γενικές διατάξεις πλέον εισοδήματος της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 – Πιστώσεις (1) + (3)	-	48.504,39
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	-	-
Εισόδημα από μερίσματα – τόκους -δικαιώματα	97.753,57	97.753,57
Ακίνητη περιουσία	1.011,18	1.580,80
Προστ. διαφορά αντικειμενικών δαπανών	-	-
Φορολογητέο Εισόδημα	98.764,75	147.838,76

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019

Φορολογικό Έτος 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Εισόδημα από άσκηση ατομικής επιχείρησης	-23.807,48	18.246,35
Εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 – Πιστώσεις	-	21.750,00
Α. Εισόδημα με γενικές διατάξεις πλέον εισοδήματος της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 – Πιστώσεις (1) + (3)	-23.807,48	39.996,35
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	-	-
Εισόδημα από μερίσματα – τόκους -διακρίματα	1.318,21	1.318,21
Ακίνητη περιουσία	1.011,18	1.580,79
Προστ. διαφορά αντικειμενικών δαπανών	-	-
Φορολογητέο Εισόδημα	2.329,39	42.895,35

.....»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται τόσο στην από 20.12.2024 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όσο και στην από 08/05/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με το ύψος της προσδιορισθείσας προσαύξησης της περιουσίας του στα υπό κρίση φορολογικά

έτη 2018 και 2019, καθώς και την προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών γίνονται εν μέρει αποδεκτοί σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

Αντιθέτως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης αγορών και δαπανών και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα και ο αναλογών φόρος εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.011,18		1.580,80		1.580,80		569,62
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	97.753,57		97.753,57		97.753,57		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-41.204,31		20.159,71		20.159,71		61.364,02
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		6.634,68		6.634,68			
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Εισόδημα άρ.21 &4 Ν.4172/2013			75.844,66		28.344,68		28.344,68
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	98.764,75	6.634,68	195.338,74	6.634,68	147.838,76		49.074,01
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	98.764,75	6.634,68	195.338,74	6.634,68	147.838,76		49.074,01
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	98.764,75	6.634,68	195.338,74	6.634,68	147.838,76		49.074,01
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	27.789,96		27.789,96		27.789,96		
Συνολικό εισόδημα	126.554,71	6.634,68	223.128,70	6.634,68	175.628,72		49.074,01
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	126.554,71	6.634,68	223.128,70	6.634,68	175.628,72		49.074,01

Ανάλυση οφειλόμενης εισφοράς αλληλεγγύης

Ποσό εισφοράς	8.740,92		17.463,87		13.157,58		4.416,66
Εισφορά που παρακαταθήθηκε							
Υπόλοιπο	8.740,92		17.463,87		13.157,58		4.416,66

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	98.764,75	195.338,74	147.838,76	49.074,01
	της συζύγου	6.634,68	6.634,68	6.634,68	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	1.655,51			13.885,50
	Χρεωστικό ποσό		27.904,99	12.229,99	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22			14.780,25	6.942,75	6.942,75
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		8.740,92	17.463,87	13.157,58	4.416,66
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.619,80	1.619,80	1.619,80	
Διαφορά συμφητισμού		8.705,21	8.705,21	8.705,21	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	8.705,21	61.768,91	33.950,12	25.244,91
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό έτος 2019

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.011,18		1580,79		1.580,79		569,61
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1.318,21		1.318,21		1.318,21		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-23.807,48		253.655,57		18.246,35		
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		7.306,74		7.306,74		7.306,74	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Εισόδημα άρ.21 &4 Ν.4172/2013			42.382,00		21.750,00		
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	2.329,39	7.306,74	298.936,57	7.306,74	42.895,35	7.306,74	40.565,96
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος							

που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	2.329,39	7.306,74	298.936,57	7.306,74	42.895,35	7.306,74	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	2.329,39	7.306,74	298.936,57	7.306,74	42.895,35	7.306,74	40.565,96
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	5.512,00		5.512,00		5.512,00		
Συνολικό εισόδημα	7.841,39	7.306,74	304.448,57	7.306,74	48.407,45	7.306,74	40.565,96
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	7.841,39	7.306,74		7.306,74	48.407,45	7.306,74	40.565,96

Ανάλυση οφειλόμενης εισφοράς αλλ.

Ποσό εισφοράς			25.595,86		1.956,55		1.956,55
Εισφορά που παρακαταθήθηκε							
Υπόλοιπο			25.595,86		1.956,55		1.956,55

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.329,39	298.936,57	42.895,35	40.565,96
	της συζύγου	7.306,74	7.306,74	7.306,74	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	172,79			11.277,14
	Χρεωστικό ποσό		121.043,72	11.104,35	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22			60.608,26	5.638,57	5.638,57
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			25.595,86	1.956,55	1.956,55
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.077,21	207.420,63	19.949,47	18.872,26
	για επιστροφή				

Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				
-------------------------------	--	--	--	--

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

- την απόρριψή της ως απαράδεκτης ως προς τις υπ'αρ.καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2018 & 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,
- την τροποποίηση των υπ' αριθ. 1954 &οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

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

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Διαφορά φόρου	29.560,50€	13.885,50€	-15.675,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	14.780,25€	6.942,75€	-7.837,50€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.722,95€	4.416,66€	-4.306,29€
Σύνολο φόρου για καταβολή	53.063,70€	25.244,91€	-27.818,79€

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

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Διαφορά φόρου	121.216,51€	11.277,14€	-109.939,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	60.608,26€	5.638,57€	-54.969,69€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	25.595,86€	1.956,55€	-23.639,31€

Σύνολο φόρου για καταβολή	207.420,63€	18.872,26€	-188.548,37€
----------------------------------	--------------------	-------------------	---------------------

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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