



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 849

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:
5. 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
γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018
δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019
ε) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018
στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
8. Την με αρ.πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
9. Το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος
10. Τις από 07/05/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την 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 την παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων, φόρος ύψους 129.460,32€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 64.730,16€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 30.905,20€, ήτοι συνολικό ποσό 225.095,68€, κατόπιν:

α) μείωσης του κόστους πωληθέντων κατά 165.725,15€ (από 212.222,88€ σε 46.497,73€), λόγω:

i) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας περιόδου αγορών και δαπανών συνολικής αξίας 165.855,15€ (όπως αυτές αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα) και
 ii) μη συνυπολογισμού της αξίας των απογραφών αρχής και τέλους της περιόδου (1.855,00€ και 1.985,00€ αντίστοιχα), καθώς δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα σχετικά αρχεία ιδιόκτητων αποθεμάτων και

β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 174.079,00€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Αγορές α'υλών	62.650,83	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε. (ως συνημμένη κατάσταση)
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις (αγορές)	39.660,00	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά (παραστατικά μεταφοράς) που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	102.310,83	
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Δαπάνες- Γεν.Εξοδα	54.902,70	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε. (ως συνημμένη κατάσταση)
Δαπάνες εξωτερικού	5.298,48	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά (παραστατικά μεταφοράς) που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
Ασφαλιστικές εισφορές	2.743,14	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά το άρ. 23 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες ενοικίου	600,00	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιε' Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	63.544,32	

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης φόρος ύψους 72.248,46€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 36.124,23€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 15.004,68€, ήτοι συνολικό ποσό 123.377,37€, κατόπιν

α) μείωσης του κόστους πωληθέντων κατά 126.217,78€ (από 169.761,07€ σε 43.543,29€), λόγω:

i) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας περιόδου αγορών και δαπανών συνολικής αξίας 127.227,78€ (όπως αυτές αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα) και
 ii) μη συνυπολογισμού της αξίας των απογραφών αρχής και τέλους της περιόδου (1.985,00€ και 2.995,00€ αντίστοιχα), καθώς δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα σχετικά αρχεία ιδιόκτητων αποθεμάτων και

β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) ύψους 74.936,15€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Αγορές α'υλών	51.680,09	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε. (ως συνημμένη κατάσταση)
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	23.228,50	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά (παραστατικά μεταφοράς) που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	74.908,59	
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Δαπάνες Γεν.Εξοδα	26.115,72	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε. (ως συνημμένη κατάσταση)
Δαπάνες καυσίμων	1.094,76	Δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 22 περ. α' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες εξωτερικού	13.875,84	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά (παραστατικά μεταφοράς) που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες μισθοδοσίας	5.449,71	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιδ' του Κ.Φ.Ε.
Ασφαλιστικές εισφορές	5.183,16	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά το άρ. 23 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες ενοικίου	600,00	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιε' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	52.319,19	

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 4.328,45€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 29.767,45€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 14.883,73€, ήτοι συνολικό ποσό 44.651,18€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 34.095,90€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 169.813,50€, όπως αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου λόγω μη απόδειξης κατοχής νομίμου φορολογικού στοιχείου (περ. β παρ. 1 άρθρου 37 Ν.5144/2024	116.070,73 8.784,29	25.560,22 2.108,24
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου κατά την παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.5144/2024 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, λόγω μη επίδειξης εγγράφων μεταφοράς για την πιστοποίηση ότι ο τόπος άφιξης είναι το εσωτερικό της χώρας(άρθρο 14 παρ. 1 Ν.5144/2024).	44.958,48	6.427,44
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΦΟΡΟΥ	169.813,50	34.095,90

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 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 25.305,68€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 12.652,84€, ήτοι συνολικό ποσό 37.958,52€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς

έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 21.825,30€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 116.785,61€ και β) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 4.328,45€, όπως αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου λόγω μη απόδειξης κατοχής νομίμου φορολογικού στοιχείου (περ. β παρ. 1 άρθρου 34 Ν.5144/2024	78.296,22 290,29	15.142,98 69,67
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου δαπάνης καυσίμων λόγω μη απόδειξης ότι έχουν επιβαρύνει την παροχή υπηρεσιών της (παρ. 1 άρθρου 35 Ν.5144/2024)	1.094,76	262,74
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου κατά την παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.5144/2024 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, λόγω μη επίδειξης εγγράφων μεταφοράς για την πιστοποίηση ότι ο τόπος άφιξης είναι το εσωτερικό της χώρας(άρθρο 11 παρ. 1 Ν.5144/2024).	37.104,34	6.349,91
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΦΟΡΟΥ	116.785,61	21.825,30

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 285,09€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 57,02€ και προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 171,06€, ήτοι συνολικό ποσό 513,17€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ύψους 1.129,17€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 225,83€ και προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 677,51€, ήτοι συνολικό ποσό 2.032,51€

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16.12.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., και τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου 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. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση φορολογικών ετών δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών, καυσίμων και μισθοδοσίας καθώς και ενδοκοινοτικές αγορές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει πλήθος εγγράφων (ασφαλιστικές ενημερότητες, αποδείξεις, τιμολόγια, βεβαιώσεις, Α.Π.Δ.). Ειδικά για τις δαπάνες καυσίμων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν

υπήρχε δυνατότητα αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος επί των παραστατικών (εκδίδονταν αυτοματοποιημένα) και ότι δεν γνώριζε την σχετική υποχρέωση.

2. Αναφορικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις/ πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, όπως αποτυπώθηκαν σε πίνακες της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τις οποίες ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την αιτία διενέργειάς τους α) συνυποβάλλονται για τις υπ' αρ. 80, 71, 9 εγγραφές του πίνακα φορολογικού έτους 2018 αποδείξεις τραπεζικής μεταφοράς, β) για τις υπ' αρ. 63, 82, 90, 21, 26, 27, 32 εγγραφές διατείνεται ότι τα ποσά επεστράφησαν στον επαγγελματικό λογαριασμό της επιχείρησής του είτε από τον ίδιο είτε από τον αδελφό του Σπυρίδη Δημήτριο.
3. Αναφορικά με την υπ' αριθμ. 3 εγγραφή του πίνακα φορολογικού έτους 2019 συνυποβάλλονται τραπεζικά έγγραφα μεταφοράς ποσών σε προμηθευτές, ενώ για τις υπ' αριθμ. 5, 10, 12, 16 και 21 εγγραφές τα αναληφθέντα από το ταμείο της επιχείρησης ποσά επεστράφησαν στον επαγγελματικό λογαριασμό της επιχείρησής του.
4. Αναφορικά με τα ποσά για τα οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστούν δανεισμό από τον αδελφό του και επί των οποίων καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου, στο άτυπο δάνειο (όπου δεν τηρείται ο έγγραφος τύπος) δεν επιβάλλονται βάσει της νομοθεσίας τέλη χαρτοσήμου.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

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:... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών....».

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.....

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017:«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων

διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεών του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις

διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. 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 ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

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

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή στο άρθρο 35 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.....».

Επειδή στο άρθρο 1§3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: « 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή με το άρθρο 5§5 & 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.....».

Επειδή με το άρθρο 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή με το άρθρο 8§1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

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

Επειδή με την ΠΟΛ.1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου.....9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.....

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών».

Επειδή 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 αποδεδωγμένη 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 δηλώσεων 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί

διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....».

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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων κάνει λόγο για εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής, τόσο αναφορικά με τη μη έκπτωση δαπανών και αγορών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019, όσο και ως προς την διαπιστωθείσα προσαύξηση της περιουσίας του στα ίδια έτη, προερχόμενη από αδικαιολόγητες τραπεζικές πιστώσεις. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε πλήθος συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων, τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τον φορολογικό έλεγχο και αναπέμφθηκαν στο σύνολό τους στο 1^ο 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/.....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. ID Στην εν λόγω κλήση σε ακρόαση ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή το 1^ο 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 τις από 07/05/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ.

Ειδικότερα στην από 07/05/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ., αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«.....

5. ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ

5.1 Στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα

Η ελεγχόμενη οντότητα προσέφυγε με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 αντίστοιχα, κατά των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. περιόδων 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, καθώς και κατά των υπ'αριθμ.Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικών ετών

2018 & 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Μαζί με την ανωτέρω προσφυγή προσκομίστηκαν σε ηλεκτρονική μορφή τα κάτωθι αρχεία (που αφορούν σε φορολογικά παραστατικά δαπανών που δεν είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο), τα οποία αναρτήθηκαν στην ηλεκτρονική εφαρμογή elenxis :

Όνομα αρχείου (σε μορφή pdf)	Μέγεθος (kb)	Αρ. σελίδων
Τραπεζικές καταθέσεις 18-199	2453	51
Τιμολόγια .....(1)	6637	38
Τιμολόγια .....(2)	7301	50
Τιμολόγια .....(3)	8798	56
Τιμολόγια	5170	38
Μισθοδοσία εργαζομένων	2680	42
Αποδείξεις καυσίμων	493	21
..... 2018 (2) & 2019 (3)	130 +146	2

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 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Κατόπιν της εξέτασης των στοιχείων αυτών, ο έλεγχος καταλήγει στα εξής:

1) Αναφορικά με τις ασφαλιστικές εισφορές ποσού 2.743,14 ευρώ και 5.183,16 ευρώ (χρήση 2018 και 2019) (όπως αποτυπώνονται στις προσκομισθείσες στη Δ.Ε.Δ. ασφαλιστικές ενημερότητες).

Στα τηρούμενα βιβλία έχουν καταχωρηθεί ασφαλιστικές εισφορές ύψους 10.700,14€ για το 2018 και 15.351,99€ για το 2019, οι οποίες εκπέστηκαν από το ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων ετών. Από τις βεβαιώσεις του ΕΦΚΑ που επικαλείται ο ελεγχόμενος, προκύπτει ότι κατέβαλε για ασφαλιστικές εισφορές το έτος 2018 το ποσό των 9.110,66€ και το έτος 2019 15.601,50€. Ως εκ τούτου, το ποσό των μη εκπιπτόμενων ασφαλιστικών εισφορών για το 2018 διαμορφώνεται σε 1.589,48€ (10.700,14€-9.110,66€), ενώ για το 2019 ο ελεγχόμενος απέδειξε ότι έχει πραγματοποιηθεί η καταβολή τους, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ.γ' του Κ.Φ.Ε. και οι αιτιάσεις του γίνονται δεκτές.

2) Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας 1.094,76 ευρώ (χρήση 2019) :

Στην παράγραφο 9.1.2. της ΠΟΛ 1003/2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» προβλέπονται τα εξής: «Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο

αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. **Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.».**

Στα επίμαχα παραστατικά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια να μην αποδεικνύεται η σχέση αυτών 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. Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου δεν γίνονται δεκτοί, ως εκ τούτου ο έλεγχος απορρίπτει τις ανωτέρω δαπάνες καυσίμων ποσού 1.094,76€ και δεν αποδέχεται την έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019.

3) Αναφορικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας καθαρής αξίας 5.449,71 ευρώ (χρήση 2019) :

Από τον ελεγχόμενο δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου μισθοδοτικές καταστάσεις, Α.Π.Δ., και σχετικές εξοφλήσεις προκειμένου να τεκμηριωθεί το κόστος μισθοδοσίας που καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο του έτους 2019, το οποίο εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους.

Με την κατάθεση της από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής συνυπέβαλε αρχείο που εμπεριέχει αποδείξεις πληρωμής αποδοχών των εργαζομένωνκαιγια τους μήνες 2-7/2019 και τις ακόλουθες τραπεζικές πληρωμές των δαπανών μισθοδοσίας:

Ημερομηνία	Ποσό	Αιτιολογία
02/03/2019	365,84	Φεβ-19
02/03/2019	365,84	Φεβ-19
03/04/2019	384,13	
24/04/2019	557,73	Δ/Π
24/04/2019	557,73	Δ/Π
03/06/2019	420,71	Μαϊ-19
03/06/2019	420,71	Μαϊ-19
25/07/2019	930,30	7/19 Δ/Χ Ε/Α
29/07/2019	930,30	7/19 Δ/Χ Ε/Α

Σύνολο 4.933,29

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δέχεται την εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας ποσού 4.933,29€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του Κ.Φ.Ε., και περιορίζει τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες μισθοδοσίας σε 516,42€ (5.449,71€ - 4.933,29€).

4) Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αγορές καθαρής αξίας 39.660,00 ευρώ λόγω μη απόδειξης πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά μεταφοράς και τις δαπάνες εξωτερικού καθαρής αξίας 5.298,48 ευρώ (χρήση 2018).

Ο ελεγχόμενος με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε ηλεκτρονικά αρχεία στα οποία εμπεριέχονται:

Αναφορικά με την εταιρία: αντίγραφο των υπ' αριθμ.,,,καιτιμολογίων, παραστατικά μεταφοράς, καθώς και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ GR38.....λογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ.

Αναφορικά με την εταιρία: αντίγραφα του υπ' αριθμ.τιμολογίου ποσού 5.298,48€ €, με την αντίστοιχη βεβαίωση της εταιρίαςγια την οποία προκύπτει η παράδοση των εμπορευμάτων στην Ελλάδα αναφορικά με το ανωτέρω τιμολόγιο εξωτερικού και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ. GRλογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ από την οποία προκύπτει η εξόφληση του τιμολογίου συνολικού ποσού 5.298,48 στις 30/04/2018, καθώς και αντίγραφο της καρτέλας πελάτη της εταιρίας για την περίοδο 30.04.2018 έως 17.06.2020.

Τα επίμαχα τιμολόγια απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	Δαπάνες Εξωτερικού	Προμηθευτής	Μη εκπτπ/νες ενδ.αποκτ.
1	16/1/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	5.995,00		.....	
2	21/2/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	6.075,00		.....	
3	29/3/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	5.970,00		.....	
4	3/5/2018	---	TIM. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		5.298,48	.....	
5	14/5/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	6.050,00		.....	6.050,00
6	22/6/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	5.995,00		.....	5.995,00
7	16/7/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	5.875,00		.....	
8	20/12/2018	---	Αγορές Εξωτερικού	3.700,00		.....	
		---		39.660,00	5.298,48		12.045,00

Ο ελεγχόμενος δεν επέδειξε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά μεταφοράς των υπ' αριθμ. 5 & 6 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ώστε να διαπιστωθεί η συμβολή τους στην επίτευξη του παραγωγικού σκοπού της, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 Ν.4172/13, συνεπώς δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης των καταχωρημένων ενδοκοινοτικών αγορών ύψους 12.045,00€.

5) Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αγορές καθαρής αξίας 23.228,50 ευρώ λόγω μη απόδειξης πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά μεταφοράς και τις δαπάνες εξωτερικού καθαρής αξίας 13.875,84 ευρώ (χρήση 2019) :

Ο ελεγχόμενος με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε ηλεκτρονικά αρχεία στα οποία εμπεριέχονται:

Αναφορικά την εταιρία: αντίγραφο των υπ' αριθμ.,,,,, καιτιμολογίων, τα παραστατικά μεταφοράς, καθώς και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ GR38.....λογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ.

Αναφορικά με την εταιρία: αντίγραφα των υπ' αριθμ.καιτιμολογίων ποσού 4.585,68€ έκαστο, καθώς και του υπ' αριθμτιμολογίου ποσού 4.704,48€, με τις αντίστοιχες

βεβαιώσεις παράδοσης της εταιρίαςαπό την οποία προκύπτει η παράδοση των εμπορευμάτων στην Ελλάδα αναφορικά με τα ανωτέρω τιμολόγια εξωτερικού και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ GR.....λογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ, καθώς και αντίγραφο της καρτέλας πελάτη της εταιρίας για την περίοδο 30.04.2018 έως 17.06.2020.

Τα επίμαχα τιμολόγια απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	Δαπάνες Εξωτερικού	Προμηθευτής	Μη εκπιπ/νες ενδ.αποκτ.
1	18/2/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	3.431,25		.....	
2	14/3/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	3.431,25		.....	
3	17/5/2019	---	ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	3.465,00		.....	
4	31/5/2019	---	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		4.585,68	.....	
5	21/6/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	3.465,00		.....	
6	26/6/2019	---	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		4.585,68	.....	
7	23/7/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	3.771,00		.....	
8	20/8/2019	---	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		4.704,48	.....	
9	13/9/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	3.255,00		.....	
10	28/11/2019	---	Αγορές Εξωτερικού	2.410,00		.....	
				23.228,50	13.875,84		0,00

Ο ελεγχόμενος επέδειξε τα τιμολόγια αγοράς και δικαιολογητικά μεταφοράς των επίμαχων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δαπανών εξωτερικού, συνεπώς αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης των καταχωρημένων ενδοκοινοτικών αγορών ύψους 23.228,50€ και δαπανών εξωτερικού ύψους 13.875,84€.

Κατόπιν των ανωτέρω προσκομισθέντων νέων στοιχείων, όπως αποτυπώθηκαν στην υπ' αριθμ.Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης και των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν, τα αποτελέσματα στη φορολογία Εισοδήματος διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το σύνολο των μη εκπιπτόμενων αγορών-δαπανών για τα φορολογικά έτη 2018-2019 διαμορφώθηκε ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Αγορές α'υλών	62.650,83	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε.
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις (αγορές)	12.045,00	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά (παραστατικά μεταφοράς) που

		ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	74.695,83	
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Δαπάνες- Γεν.Εξοδα	54.902,70	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε.
Ασφαλιστικές εισφορές	1.589,48	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κατά το άρ. 23 περ. γ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες ενοικίου	600,00	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιε' Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	57.092,18	

Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2018, από τον έλεγχο αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης αγορών ύψους **42.179,05€** (116.874,88-74.695,83) και δαπανών **38.385,82€** (95.478,00-57.092,18)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Αγορές α'υλών	51.680,09	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	51.680,09	
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Δαπάνες Γεν.Εξοδα	26.115,72	Μη απόδειξη πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά που ορίζουν οι διατάξεις του άρ. 22 περ. α' & γ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες καυσίμων	1.094,76	Δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 22 περ. α' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες μισθοδοσίας	516,42	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιδ' του Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες ενοικίου	600,00	Μη απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρ. 23 περ. ιε' του Κ.Φ.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ	28.326,90	

Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2019, από τον έλεγχο αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης αγορών ύψους **26.265,33€** (77.945,42-51.680,09) και δαπανών **64.494,40€** (92.821,30-28.326,90).

Σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019, μειώνοντας τις δηλωθείσες αγορές και δαπάνες (λοιπά έξοδα παραγωγής) κατά το ποσό των παραπάνω λογιστικών διαφορών 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 κάθε ελεγχόμενη περίοδο αναλύονται ως εξής:

ΕΞΟΔΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		2019	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Παροχές σε εργαζόμενους			5.449,71	4.933,29
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	95.478,00	38.385,82	87.371,59	59.561,11
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα				
Αποσβέσεις				
Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα				
Φόρος εισοδήματος				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	95.478,00	38.385,82	92.821,30	64.494,40

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		2019	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Εμπορεύματα έναρξης				
Πλέον αγορές εμπορευμάτων χρήσης			4,35	4,35
Μείον εμπορεύματα λήξης				
Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας			4,35	4,35
Πρώτες ύλες και λοιπά υλικά έναρξης	1.855,00	0,00	1.985,00	0,00
Πλέον αγορές α'υλών & υλικών χρήσης	116.874,88	42.179,05	77.945,42	26.265,33
Μείον απόθεμα λήξης α'υλών & υλικών	1.985,00	0,00	2.995,00	0,00
Κόστος αναλώσεων α'υλών & λοιπών υλικών	116.744,88	42.179,05	76.935,42	26.269,68
Πλέον λοιπά έξοδα παραγωγής	95.478,00	38.385,82	92.821,30	64.494,40
Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας	212.222,88	80.564,87	169.756,72	90.764,08
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (σύν.)	212.222,88	80.564,87	169.761,07	90.764,08

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018		2019	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	231.518,27	231.518,27	164.697,80	164.697,80
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	212.222,88	80.564,87	169.761,07	90.764,08

ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ				
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	19.295,39	150.953,40	-5.063,27	73.933,72
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	19.295,39	150.953,40	-5.063,27	73.933,72

ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΡΗΘΕΝΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

6) Αναφορικά με τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων:

A) Για το φορολογικό έτος 2018

Οι υπ' αριθμ. 1-4 αιτιολογήσεις των υπ' αριθμ.κινήσεων αναφέρονται σε μεταγενέστερες μεταφορές χρημάτων και δεν αιτιολογούν την προέλευση των επίμαχων ποσών. Ως εκ τούτου δεν γίνονται δεκτές.

Οι υπ' αριθμ.κινήσεις (αιτιολογήσεις Νο 5-7) για τις οποίες προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα καταθετήρια και δικαιολογούνται από το ύψος των λιανικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν, κρίνονται ως αιτιολογημένες.

Για τις υπ' αριθμ.κινήσεις, (αιτιολόγηση Νο 7) δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αιτιολογούν την προέλευση των ποσών των συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων, ως εκ τούτου η αιτιολόγηση δεν γίνεται δεκτή.

A) Για το φορολογικό έτος 2019

Η αιτιολόγηση της υπ' αριθμ. κίνησης αναφέρεται σε μεταγενέστερες μεταφορές χρημάτων και δεν αιτιολογεί την προέλευση των επίμαχων ποσών. Ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτή.

Οι υπ' αριθμ.κινήσεις για τις οποίες προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα καταθετήρια και δικαιολογούνται από το ύψος των λιανικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν, κρίνονται ως αιτιολογημένες, ενώ για τις υπ' αριθμ.κινήσεις προσκομίστηκαν αντίγραφα καταθέσεων που δεν αντιστοιχούν στα ποσά των επίμαχων πιστώσεων και συνεπώς κρίνονται ως μη αιτιολογημένες.

Οι τραπεζικές καταθέσεις/πιστώσεις για τις οποίες δεν απάντησε ή δεν παρείχε ικανοποιητικά στοιχεία ώστε να αιτιολογήσει την προέλευση των αντίστοιχων χρηματικών ποσών που αφορούν τον ίδιο (μετά τον επιμερισμό των ποσών αυτών ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων των κοινών λογαριασμών), ανέρχονται σε **173.224,00€** στο φορολογικό έτος 2018 & **70.391,15€** στο φορολογικό έτος 2019 και αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α/Α	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Αρ. Δικ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛ. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
4	GR94.....	1	EUROBANK	23/1/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	4.100,00	4.100,00
7	GR1.....	3	ΕΘΝΙΚΗ	21/2/2018	.....	500,00	166,67
9	GR94.....	1	EUROBANK	6/3/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	4.297,00	4.297,00
12	GR94.....	1	EUROBANK	20/3/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	11.900,00	11.900,00
13	GR3.....	2	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/3/2018	Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00	500,00

14	GR94.....	1	EUROBANK	23/3/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	9.000,00	9.000,00
15	GR94.....	1	EUROBANK	3/4/2018	ΜΤΦ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	300,00	300,00
16	GR94.....	1	EUROBANK	4/4/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	3.250,00	3.250,00
19	GR94.....	1	EUROBANK	12/4/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	7.000,00	7.000,00
20	GR94.....	1	EUROBANK	16/4/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.400,00	2.400,00
21	GR94.....	1	EUROBANK	23/4/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.050,00	1.050,00
26	GR94.....	1	EUROBANK	9/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	800,00	800,00
27	GR94.....	1	EUROBANK	16/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00	1.000,00
28	GR94.....	1	EUROBANK	24/5/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	285,00	285,00
29	GR94.....	1	EUROBANK	29/5/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	3.950,00	3.950,00
32	GR94.....	1	EUROBANK	11/6/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	800,00	800,00
33	GR3.....	2	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	13/6/2018	.....	1.000,00	500,00
34	GR3.....	1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	14/6/2018	.....	1.100,00	1.100,00
35	GR94.....	1	EUROBANK	18/6/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	5.223,00	5.223,00
36	GR3.....	1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	18/6/2018	.....	2.600,00	2.600,00
37	GR94.....	1	EUROBANK	19/6/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	9.350,00	9.350,00
39	GR3.....	1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	27/6/2018	.....	200,00	200,00
40	GR94.....	1	EUROBANK	9/7/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	590,00	590,00
42	GR94.....	1	EUROBANK	12/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	10.000,00	10.000,00
43	GR94.....	1	EUROBANK	17/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	7.605,00	7.605,00
44	GR94.....	1	EUROBANK	23/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	3.100,00	3.100,00
46	GR94.....	1	EUROBANK	30/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.500,00	2.500,00
47	GR94.....	1	EUROBANK	30/7/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	1.000,00	1.000,00
48	GR94.....	1	EUROBANK	2/8/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.500,00	2.500,00
52	GR94.....	1	EUROBANK	20/8/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	6.000,00	6.000,00
53	GR94.....	1	EUROBANK	21/8/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	5.400,00	5.400,00
55	GR94.....	1	EUROBANK	27/8/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	1.800,00	1.800,00
56	GR94.....	1	EUROBANK	7/9/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.700,00	2.700,00
61	GR94.....	1	EUROBANK	17/9/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	1.940,00	1.940,00
64	GR1.....	3	ΕΘΝΙΚΗ	21/9/2018	---	1.000,00	333,33
66	GR94.....	1	EUROBANK	27/9/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	270,00	270,00

67	GR94.....	1	EUROBANK	28/9/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	3.000,00	3.000,00
68	GR94.....	1	EUROBANK	5/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.417,00	2.417,00
70	GR94.....	1	EUROBANK	9/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.400,00	2.400,00
71	GR94.....	1	EUROBANK	12/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	5.000,00	5.000,00
73	GR94.....	1	EUROBANK	15/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	4.700,00	4.700,00
74	GR94.....	1	EUROBANK	15/10/2018	.....	2.320,00	2.320,00
77	GR94.....	1	EUROBANK	24/10/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	10.000,00	10.000,00
78	GR94.....	1	EUROBANK	24/10/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	200,00	200,00
80	GR94.....	1	EUROBANK	31/10/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	750,00	750,00
83	GR94.....	1	EUROBANK	5/11/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	5.336,00	5.336,00
85	GR94.....	1	EUROBANK	8/11/2018	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	2.300,00	2.300,00
87	GR94.....	1	EUROBANK	15/11/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	275,00	275,00
88	GR94.....	1	EUROBANK	19/11/2018	.....	3.100,00	3.100,00
89	GR94.....	1	EUROBANK	23/11/2018	.....	2.000,00	2.000,00
91	GR94.....	1	EUROBANK	29/11/2018	.....	2.500,00	2.500,00
93	GR94.....	1	EUROBANK	10/12/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	250,00	250,00
96	GR94.....	1	EUROBANK	14/12/2018	.....	8.096,00	8.096,00
99	GR94.....	1	EUROBANK	18/12/2018	.....	3.070,00	3.070,00
ΣΥΝΟΛΑ						175.224,00	173.224,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

A/A	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Αρ. Δικ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛ.. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	GR94.....	1	EUROBANK	10/1/2019	.....	2.300,00	2.300,00
3	GR94.....	1	EUROBANK	14/1/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.380,00	4.380,00
4	GR94.....	1	EUROBANK	21/1/2019	.....	6.960,00	6.960,00
8	GR94.....	1	EUROBANK	16/5/2019	ΚΤΘ.ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	4.236,87	4.236,87
9	GR94.....	1	EUROBANK	23/5/2019	.....	4.400,00	4.400,00
10	GR94.....	1	EUROBANK	3/6/2019	.....	1.700,00	1.700,00
13	GR94.....	1	EUROBANK	12/6/2019	.....	3.500,00	3.500,00
15	GR3.....	1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	27/6/2019	.....	200,00	200,00
16	GR94.....	1	EUROBANK	4/7/2019	.....	735,00	735,00

22	GR94.....	1	EUROBANK	25/7/2019	.....	4.000,00	4.000,00
23	GR94.....	1	EUROBANK	25/7/2019	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ	1.000,00	1.000,00
24	GR94.....	1	EUROBANK	29/7/2019	.....	430,00	430,00
27	GR94.....	1	EUROBANK	29/8/2019	.....	1.867,00	1.867,00
28	GR94.....	1	EUROBANK	30/8/2019	.....	1.500,00	1.500,00
32	GR94.....	1	EUROBANK	18/10/2019	.....	8.000,00	8.000,00
34	GR94.....	1	EUROBANK	29/10/2019	.....	1.330,00	1.330,00
35	GR94.....	1	EUROBANK	11/11/2019	.....	1.100,00	1.100,00
36	GR94.....	1	EUROBANK	19/11/2019	.....	11.500,00	11.500,00
37	GR94.....	1	EUROBANK	25/11/2019	.....	232,28	232,28
38	GR94.....	1	EUROBANK	2/12/2019	.....	2.200,00	2.200,00
41	GR94.....	1	EUROBANK	16/12/2019	.....	250,00	250,00
42	GR94.....	1	EUROBANK	17/12/2019	.....	7.220,00	7.220,00
43	GR94.....	1	EUROBANK	24/12/2019	.....	1.100,00	1.100,00
44	GR94.....	1	EUROBANK	30/12/2019	.....	250,00	250,00
ΣΥΝΟΛΑ						70.391,15	70.391,15

Τα ως άνω ποσά πρωτογενών καταθέσεων για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, συνολικής αξίας **173.224,00€** στο φορολογικό έτος 2018 & **70.391,15€** στο φορολογικό έτος 2019 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 (57.163,92€ και 23.229,08€ αντίστοιχα).

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	
	2018	2019
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	150.953,40	73.933,72
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	173.224,00	70.391,15
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	324.177,40	144.324,87

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Ή ΕΜΜΕΣΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

Αναφορικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με τη χρήση έμμεσης τεχνικής δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία, συνεπώς ουδεμία μεταβολή επήλθε.

Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος

Στον πίνακα που ακολουθεί, απεικονίζεται αναλυτικά ο **προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος** της ελεγχόμενης, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, από τη σύγκριση του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις και τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ)
2018	324.177,40	83.512,46€	324.177,40
2019	144.324,87	56.171,29€	144.324,87

Ως εκ τούτου, από την παραπάνω σύγκριση προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση θα φορολογηθεί βάσει του λογιστικού προσδιορισμού για το φορολογητέο εισόδημα, το οποίο προκύπτει αθροιστικά, α) από τον έλεγχο των βιβλίων σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 της υπ' αριθμ. Α 1293/23-07-2019 που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και β) από την επεξεργασία των τραπεζικών καταθέσεων που εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίζεται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας που κατά το άρθρο 29 παρ. 4 Ν.4172/2013 φορολογείται με συντελεστή 33%.....»

Επίσης, στην από 07/05/2025 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ., αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«.....5. ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ

5.1 Στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα

Η ελεγχόμενη οντότητα προσέφυγε με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή κατά των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 αντίστοιχα, κατά των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. περιόδων 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα, καθώς και κατά των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2018 & 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Μαζί με την ανωτέρω προσφυγή προσκομίστηκαν σε ηλεκτρονική μορφή τα κάτωθι αρχεία (που αφορούν σε φορολογικά

παραστατικά δαπανών που δεν είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο), τα οποία αναρτήθηκαν στην ηλεκτρονική εφαρμογή elenxis :

Όνομα αρχείου (σε μορφή pdf)	Μέγεθος (kb)	Αρ. σελίδων
Τραπεζικές καταθέσεις 18-199	2453	51
Τιμολόγια .....(1)	6637	38
Τιμολόγια .....(2)	7301	50
Τιμολόγια .....(3)	8798	56
Τιμολόγια	5170	38
Μισθοδοσία εργαζομένων	2680	42
Αποδείξεις καυσίμων	493	21
..... 2018 (2) & 2019 (3)	130 +146	2

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 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Κατόπιν της εξέτασης των στοιχείων αυτών, ο έλεγχος καταλήγει στα εξής:

Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας 1.094,76 ευρώ (χρήση 2019) :

Στην παράγραφο 9.1.2. της **ΠΟΛ 1003/2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» προβλέπονται τα εξής: «Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. **Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.**».

Στα επίμαχα παραστατικά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια να μην αποδεικνύεται η σχέση αυτών με την επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας, Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου δεν γίνονται δεκτοί, ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δαπάνης καυσίμων ποσού **262,74€**, επί αξίας 1.094,76€.

4) Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αγορές καθαρής αξίας 39.660,00 ευρώ λόγω μη απόδειξης πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά μεταφοράς και τις δαπάνες εξωτερικού καθαρής αξίας 5.298,48 ευρώ (χρήση 2018).

Ο ελεγχόμενος με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε ηλεκτρονικά αρχεία στα οποία εμπεριέχονται:

Αναφορικά με την εταιρία: αντίγραφο των υπ' αριθμ.,,καιτιμολογίων, παραστατικά μεταφοράς, καθώς και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ GR38.....λογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ.

Αναφορικά με την εταιρία: αντίγραφα του υπ' αριθμ.τιμολογίου ποσού 5.298,48€ €, με την αντίστοιχη βεβαίωση της εταιρίαςγια την οποία προκύπτει η παράδοση των εμπορευμάτων στην Ελλάδα αναφορικά με το ανωτέρω τιμολόγιο εξωτερικού και αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθμ. GR38.....λογαριασμού του ελεγχόμενου στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ από την οποία προκύπτει η εξόφληση του τιμολογίου συνολικού ποσού 5.298,48 στις 30/04/2018, καθώς και αντίγραφο της καρτέλας πελάτη της εταιρίας για την περίοδο 30.04.2018 έως 17.06.2020.

Τα επίμαχα τιμολόγια απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	Φ.Π.Α.	Προμηθευτής	Μη εκπιπτ/νος Φ.Π.Α.
1	16/1/2018	8923	Αγορές Εξωτερικού	5.995,00	779,35	.....	
2	21/2/2018	9023	Αγορές Εξωτερικού	6.075,00	789,75	.....	
3	29/3/2018	9135	Αγορές Εξωτερικού	5.970,00	776,10	.....	
4	3/5/2018	5077	TIM. ΑΓΟΡΑΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	5.298,48	1271,64	.....	
5	14/5/2018	9237	Αγορές Εξωτερικού	6.050,00	786,50	.....	786,50
6	22/6/2018	9336	Αγορές Εξωτερικού	5.995,00	779,35	.....	779,35
7	16/7/2018	9394	Αγορές Εξωτερικού	5.875,00	763,75	.....	
8	20/12/2018	9739	Αγορές Εξωτερικού	3.700,00	481,00	.....	
				44.958,48	6.427,44		1.565,85

Ο ελεγχόμενος δεν επέδειξε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά μεταφοράς των υπ' αριθμ. 5 & 6 ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ώστε να διαπιστωθεί ότι τα συγκεκριμένα αγαθά παραλήφθηκαν από τον ίδιο (φυσική μεταφορά) κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., συνεπώς δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών 13%, ποσού 1.565,85€, επί αξίας εισροών 12.045,00€.

Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αγορές καθαρής αξίας 23.228,50 ευρώ λόγω μη απόδειξης πραγματοποίησης με σχετικά παραστατικά μεταφοράς και τις δαπάνες εξωτερικού καθαρής αξίας 13.875,84 ευρώ (χρήση 2019) :

Ο ελεγχόμενος με την από 13/01/2025 και με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του συνυπέβαλε ηλεκτρονικά αρχεία στα οποία εμπεριέχονται:

ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΦΟΡΟΥ	136.900,02	29.234,31
-------------------------------------	-------------------	------------------

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΕΙΣΡΟΕΣ

	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου λόγω μη απόδειξης κατοχής νομίμου φορολογικού στοιχείου (περ. β παρ. 1 άρθρου 34 Ν.5144/2024	78.296,22 290,29	15.142,98 69,67
Μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου δαπάνης καυσίμων λόγω μη απόδειξης ότι έχουν επιβαρύνει την παροχή υπηρεσιών της (παρ. 1 άρθρου 35 Ν.5144/2024)	1.094,76	262,74
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ-ΦΟΡΟΥ	79.681,27	15.475,39

.....»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στις από 16.12.2024 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., όσο και στις από 07/05/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί αναπομπής υπόθεσης από την Δ.Ε.Δ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες και το ύψος της προσδιορισθείσας προσαύξησης της περιουσίας του των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018 και 2019 γίνονται εν μέρει αποδεκτοί σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα, οι φορολογητέες εισροές και οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α. 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							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	60,86		60,86		60,86		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	19.295,39		185.020,54		150.953,40		131.658,01
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							

Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Εισόδημα άρ.21 & 4 Ν.4172/2013			174.079,00		173.224,00	173.224,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	19.356,25		359.160,40		324.238,26	304.882,01
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	19.356,25		359.160,40		324.238,26	304.882,01
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	19.356,25		359.160,40		324.238,26	304.882,01
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	19.356,25		359.160,40		324.238,26	304.882,01
Τεκμαρτό εισόδημα						
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	19.356,25		359.160,40		324.238,26	304.882,01

Ανάλυση οφειλόμενης εισφοράς αλλ.

Ποσό εισφοράς	161,84		31.067,04		27.574,83		27.412,99
Εισφορά που παρακατατήθηκε							
Υπόλοιπο	161,84		31.067,04		27.574,83		27.412,99

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	19.356,25	359.160,40	324.238,26	304.882,01
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	32.474,37			113.847,96
	Χρεωστικό ποσό		96.985,95	81.373,59	
Προκαταβολή φόρου		4.232,07	4.232,07	4.232,07	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			64.730,16	56.923,98	56.923,98
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		161,84	31.067,04	27.574,83	27.412,99
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		27.430,46	27.430,46	27.430,46	

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		225.095,68	198.184,93	198.184,93
	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							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	61,30		61,30		61,30		
Επιχειρηματική δραστηριότητα			121.154,51		73.933,72		73.933,72
Αγροτική επιχ/κή δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Εισόδημα άρ.21 & 4 Ν.4172/2013			74.936,15		70.391,15		70.391,15
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	61,30		196.151,96		144.386,17		144.324,87
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	5.063,27		5.063,27		5.063,27		
Υπόλοιπο	61,30		196.151,96		144.386,17		144.324,87
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	61,30		196.151,96		144.386,17		144.324,87
Απαλλ/να επιχ/κής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	61,30		196.151,96		144.386,17		144.324,87
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβ. ειδ. εισφ. αλλ.	61,30		196.151,96		144.386,17		144.324,87

Ποσό εισφοράς			15.004,68		10.345,76		10.345,76
Εισφορά που παρακαταθήθηκε							
Υπόλοιπο			15.004,68		10.345,76		10.345,76

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά απόφασης
---------	---------	---------	----------	------------------

				ΔΕΔ	ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	61,30	196.151,96	144.386,17	144.324,87
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	4.249,35			49.499,25
	Χρεωστικό ποσό		67.999,11	45.249,90	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			36.124,23	24.749,63	24.749,63
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			15.004,68	10.345,76	10.345,76
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		154,00	154,00	154,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		3.445,35	3.445,35	3.445,35	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		123.377,37	84.594,64	84.594,64
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2018 έως 31/12/2018

Φορολογητέες εκροές		ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	
		ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.
Εκροές με συντελεστή	13%	281.567,36	36.603,76	281.567,36	36.603,76	281.567,36	36.603,76
Εκροές με συντελεστή	24%	6.456,75	1.549,63	6.456,75	1.549,63	6.456,75	1.549,63
ΣΥΝΟΛΟ :		288.024,11	38.153,39	288.024,11	38.153,39	288.024,11	38.153,39
Φορολογητέες εισροές		ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
		ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.		
<u>Αγορές και δαπάνες στο εσωτ.</u>		142.691,57	29.938,34	26.620,84	4.378,12	26.620,84	4.378,12
<u>Αγορές και εισαγ. επενδ. αγαθών (πάγια)</u>		10.807,08	2.593,69	2.022,79	485,45	2.022,79	485,45
<u>Ενδοκ/κές αποκτήσεις αγαθών</u>		56.505,84	7.928,60	11.547,36	1.501,16	44.460,84	6.362,75
<u>Ενδοκ/κές λήψεις υπηρεσιών αρ.14.2.α</u>							

<u>Σύνολο φορολογητέων εισροών</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.		
	210.004,49	40.460,63	40.190,99	6.364,73	73.104,47	11.226,32
<u>Προστιθέμενα ποσά</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	0,02		0,02		0,02	
<u>Αφαιρούμενα ποσά</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	1,04		1,04		1,04	
<u>Υπόλοιπο φόρου εισροών</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	40.459,61		6.363,71		11.225,30	

Πίνακας Εκκαθάρισης Φόρου

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Σύνολο φόρου εκροών	38.153,39	38.153,39	38.153,39	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	40.459,61	8.385,94	11.225,30	-29.234,31
Χρεωστικό υπόλοιπο		31.789,68	26.928,09	26.928,09
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.306,22			-2.306,22
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περ.				
(-) Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε	2.022,23	2.022,23	2.022,23	
Συνολικό πιστ. υπόλοιπο	4.328,45			-4.328,45
Συνολικό χρεωστ. υπόλοιπο		29.767,45	24.905,86	24.905,86
Πρόστιμα άρ. 58/58 ^α ανακρίβειας		14.883,73	12.452,93	12.452,93
Σύνολο για καταβολή		44.651,18	37.358,79	37.358,79

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2019 έως 31/12/2019

<u>Φορολογητέες εκροές</u>		ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	
		ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.
Εκροές με συντελεστή	13%	186.371,39	24.228,27	186.371,39	24.228,27	186.371,39	24.228,27
Εκροές με συντελεστή	24%	24.698,12	5.927,54	24.698,12	5.927,54	24.698,12	5.927,54
ΣΥΝΟΛΟ :		211.069,51	30.155,81	211.069,51	30.155,81	211.069,51	30.155,81
<u>Φορολογητέες εισροές</u>		ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
		ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.		
<u>Αγορές και δαπάνες στο εσωτ.</u>		102.030,59	18.039,32	22.639,61	2.633,61	22.639,61	2.633,61
<u>Αγορές και εισαγ. επενδ. αγαθών (πάγια)</u>		290,29	69,67	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>Ενδοκ/κές αποκτήσεις αγαθών</u>		46.341,04	8.566,72	9.236,70	2.216,80	46.341,04	8.566,72

<u>Ενδοκ/κές λήψεις υπηρεσιών αρ.14.2.α</u>						
<u>Σύνολο φορολογητέων εισροών</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΕΣ	Φ.Π.Α.		
	148.661,92	26.675,71	31.876,31	4.850,41	68.980,65	11.200,33
<u>Προστιθέμενα ποσά</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	0,01		0,01		0,01	
<u>Αφαιρούμενα ποσά</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	0,29		848,36		0,29	
<u>Υπόλοιπο φόρου εισροών</u>	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ			
	26.675,43		4.002,06		11.200,05	

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Σύνολο φόρου εκροών	30.155,81	30.155,81	30.155,81	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	26.675,43	4.002,06	11.200,05	-15.475,38
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.480,38	26.153,75	18.955,76	15.475,38
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περ.	4.328,45			
(-) Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε				
Συνολικό πιστ. υπόλοιπο	848,07	848,07		-848,07
Συνολικό χρεωστ. υπόλοιπο		25.305,68	18.955,76	18.955,76
Πρόστιμα άρ. 58/58^α ανακρίβειας		12.652,84	9.477,88	9.477,88
Σύνολο για καταβολή		37.958,52	28.433,64	28.433,64

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το άρθρο 806 με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων

εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου) ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου..... β).....Εφόσον σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως, υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζόμενη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.... 3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιοδήποτε και δι' οιοδήποτε αιτίαν, εφόσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλά απορρέει εξ οιασδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον».

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τα δάνεια, που συνάπτονται μεταξύ ιδιωτών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%. Το τέλος αυτό οφείλεται, εφόσον συντάσσεται σχετικό έγγραφο. Για την επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί δανειακών συμβάσεων, θα πρέπει να πληρούνται, οι κατά νόμο προϋποθέσεις, ήτοι η σύμβαση να καταρτίζεται εγγράφως, να περιέχει χρηματική αξία, να είναι νομικά έγκυρη και να φέρει την υπογραφή των συμβαλλομένων. Εάν μια σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως και δεν υποβλήθηκε εξ αρχής στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, κάθε εξόφληση ή σχετική προς τη σύμβαση απόδειξη υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Ως απόδειξη εξοφλητική δεν νοείται μόνο το συνήθως διδόμενο έγγραφο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο, που καταρτίζεται μεταξύ των συμβαλλομένων, προς το σκοπό της απόδειξης της εξόφλησης, όπως π.χ., επιστολή, δήλωση, λογαριασμός, ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο, κ.λπ. (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε., σελ. 112), καθόσον ο νόμος φορολογεί κάθε εξόφληση οπωσδήποτε και αν έλαβε χώρα (Υπ. Οικ. Σ. 1537/1947).

Επειδή, κατά την ισχύουσα νομοθεσία και τη δικαστηριακή νομολογία, εάν δεν συντάσσεται έγγραφο, για την κατάρτιση του δανείου, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 1514/1956, 578/1957). Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1411/1955, 1514/1956), εάν κάποιος ομολογεί εγγράφως, ότι προήλθε σε σύναψη δανείων μετά τρίτων, δεν οφείλονται στην προκειμένη περίπτωση αναλογικά τέλη χαρτοσήμου, καθόσον ο νόμος φορολογεί τα συντασσόμενα ή εκδιδόμενα έγγραφα μεταξύ των συμβαλλομένων κατά τη σύσταση ή την εξόφληση των συμβάσεων. Εξαιρετικά, η ανωτέρω ομολογία υπόκειται στο προσήκον αναλογικό

τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 9 του Ν.Δ.4755/1930 (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1930 - Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου), εφόσον αυτή γίνει ενόρκως ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου με τη μορφή ένορκης βεβαίωσης και «βεβαιούται υπό του ομνύοντος η λήψης χρηματικού ποσού».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ, Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

Επειδή, κατά συνέπεια για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

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 τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η

αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 16.12.2024 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου επί δανείων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κατά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ή μεταφορά χρημάτων από τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του, αδελφού του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 9.503,00€ το 2018 και 37.344,00€ το 2019, με σκοπό την εξυπηρέτηση των επαγγελματικών του υποχρεώσεων. Εντοπίστηκε επίσης εντός του 2019 μια πίστωση ποσού 295,00€, για την οποία ο προσφεύγων είχε δηλώσει ότι αφορούσε δάνειο από την μετέπειτα σύζυγό του.

Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η πηγή και η αιτία των χρηματικών καταθέσεων είναι γνωστή και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 περί προσαύξησης περιουσίας. Ωστόσο, θεώρησε ότι τα εν λόγω ποσά συνιστούν δάνειο, μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειολήπτη) και του αδελφού του (δανειστή) καθώς και μεταξύ του προσφεύγοντος (δανειολήπτη) και της μετέπειτα συζύγου του (δανειστή) και επέβαλε στον προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%.

Επειδή, η κρίση αυτή, είναι μη νόμιμη αφού για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείου απαιτείται έγγραφος τύπος ή αποδείξεις εξόφλησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

-Την τροποποίηση των υπ' αριθ. &οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

-Την τροποποίηση των υπ' αριθ. &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

-Την ακύρωση των υπ' αριθ. & οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2018 & 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

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

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

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Διαφορά φόρου	129.460,32€	113.847,96€	-15.612,36€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	64.730,16€	56.923,98€	-7.806,18€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30.905,20€	27.412,99€	-3.492,21€
Σύνολο φόρου για καταβολή	225.095,68€	198.184,93€	-26.910,75€

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 διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Διαφορά φόρου	72.248,46€	49.499,25€	-22.749,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	36.124,23€	24.749,63€	-11.374,60€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.004,68€	10.345,76€	-4.658,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	123.377,37€	84.594,64€	-38.782,73€

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 διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	4.328,45€	4.328,45€	0,00 €
Διαφορά φόρου	29.767,45€	24.905,86€	-4.861,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022	14.883,73€	12.452,93€	-2.430,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	44.651,18€	37.358,79€	-7.292,39€

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 διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	848,07€	0,00€	-848,07€
Διαφορά φόρου	25.305,68€	18.955,76€	-6.349,92€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022	12.652,84€	9.477,88€	-3.174,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.958,52€	28.433,64€	-9.524,88€

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 τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Χαρτόσημο	285,09€	0,00€	-285,09€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	57,02€	0,00€	-57,02€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	171,06€	0,00€	-171,06€
Σύνολο φόρου για καταβολή	513,17€	0,00€	-513,17€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- ελέγχου
Χαρτόσημο	1.129,17€	0,00€	-1.129,17€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	225,83€	0,00€	-225,83€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	677,51€	0,00€	-677,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.032,51€	0,00€	-2.032,51€

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.