



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 27/06/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2166

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

E-mail : : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β'.../27-04-2017).

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' 6009/25-11-2022)».

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «...του ...», με **ΑΦΜ:** ..., που εδρεύει στον ..., επί της οδού ΛΕΩΦ. ...0, κατά:

- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες από 20-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Τα με αρ. πρωτ. .../23-05-2025 και .../24-06-2025 Συμπληρωματικά Υπομνήματα που κατέθεσε η προσφεύγουσα υποβάλλοντας συμπληρωματικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας.

8. Τη με αριθμό 55/27-05-2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «...του ...», με **ΑΦΜ:** ..., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 298.396,62€, πλέον προστίμου του άρθρου 54§1 Κ.Φ.Δ. ποσού 149.198,31€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 66.184,82€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 513.779,75€.

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 307.101,94€, πλέον προστίμου του άρθρου 54§1 Κ.Φ.Δ. ποσού 153.550,97€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 69.411,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 530.063,95€.

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 30.094,41€ πλέον πρόστιμο (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 15.047,20€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 45.141,61€.

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 76.128,81€ πλέον πρόστιμο (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 38.064,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 114.193,21€.

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α §1 του Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 67.898,42€. Η εν λόγω παράβαση διαπιστώθηκε από την διαφορά που προέκυψε από τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά με πληρωμές μέσω τερματικού μηχανήματος (pos) και των ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης από πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν μέσω τερματικών μηχανημάτων (pos).

- Με την υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α §1 του Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 140.137,66€. Η εν λόγω παράβαση διαπιστώθηκε από την διαφορά που προέκυψε από τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά με πληρωμές μέσω τερματικού μηχανήματος (pos) και των ποσών που πιστώθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης από πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν μέσω τερματικών μηχανημάτων (pos).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2018 και 2019, εδράζονται επί των από 20-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής απεικόνισης συναλλαγών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. .../07-07-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα, «...του ...», με ΑΦΜ: ..., μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η διασταύρωση που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο στις καταστάσεις προμηθευτών – πελατών (Μ.Υ.Φ.) της προσφεύγουσας και στις αποκλίσεις οι οποίες προέκυψαν από αυτές.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε και η υπ' αριθ. .../04-11-2022 εντολή ελέγχου για το σύζυγό της, για τον οποίο αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς με την προσφεύγουσα, «...ΤΟΥ ...» με ΑΦΜ: ..., στην οποία κρίθηκε απαραίτητη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της.

Οι ως άνω εντολές ελέγχου τροποποιήθηκαν στις υπ' αριθ. .../16-10-2024 και .../16-10-2024 εντολές, λόγω επεκτάσεως του ελέγχου και στα φορολογικά αντικείμενα Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π..

Με την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της, οι προαναφερθείσες εντολές και ταυτόχρονα το υπ' αριθ. πρωτ. .../07-11-2022 έγγραφο γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν. 4512/2018.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος έχοντας πρόσβαση στα τραπεζικά δεδομένα από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 έως 31/12/2019, έστειλε το με αριθ. πρωτ. .../06-09-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της, να προσκομίσουν τα εξής:

- όλα τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούσαν τις εκ μέρος τους υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,
- τα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία και αρχεία φορολογικών ετών 2018 -2019,
- τα ληφθέντα και εκδοθέντα στοιχεία, και
- τα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης χρηματικών ποσών, τα οποία κατατέθηκαν στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς και για τα οποία, από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος, δεν προέκυπτε ότι έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί της φορολόγησης, για τα κρινόμενα έτη.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου εν αντιθέσει με το σύζυγό της, ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό.

Για τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμόστηκε το Πρόγραμμα Ελέγχου της Α...3/23-07-2019 που ισχύει για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019, τη μη έκδοση φορολογικών παραστατικών/αποδείξεων λιανικής, τη μη αναγνώριση δαπανών λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, καθώς και πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας βάσει της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε μέσω της με αριθ. .../21-10-2022 επιστολής του, τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης –μεταβολές – υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» τα οποία η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της επέστρεψαν συμπληρωμένα.

Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1, 2 του Ν.4172/2013, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-05-2013, της εγκ. ΠΟΛ.1270/24-12-2013 και της ΠΟΛ.1171/04-07-2013 και συγκεκριμένα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη από τον έλεγχο, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος.

Οι ως άνω διαπιστώσεις συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ. .../15-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της, με

συνημμένες τις προσωρινές πράξεις φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της, ανταποκρίθηκαν, εμπρόθεσμα, με το με αριθ. πρωτ. .../02-12-2024 υπόμνημά τους, εκφράζοντας τις απόψεις τους, και αφού ελήφθησαν υπόψη, έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο καταλήγοντας στις κάτωθι για την προσφεύγουσα οριστικές διαπιστώσεις, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις από 20/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής απεικόνισης συναλλαγών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Φορολογικό έτος	2018	(σελ.έκθεσης)	2019	(σελ.έκθεσης)
Μη έκδοση φορολογικών παραστατικών/αποδείξεων λιανικής	214.724,46 €	272	287.783,42€	273
Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας	103.049,51€	310-327	155.884,00€	328-337
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ και δαπάνες μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β1 άρθρου 23)	358.630,18 €	278-290	270.682,25€	290-304

Ως προς την Φορολογία Εισοδήματος.

- Προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α....3/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Φ.Ε.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' ΟΨΙΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
1	01/01/2018 - 31/12/2018	12.217,75 €	676.404,15 €	212.166,75 €	676.404,15 €
2	01/01/2019 - 31/12/2019	25.632,48 €	726.544,09 €	151.696,59 €	726.544,09 €

Συνεπώς, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο ως άνω προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος μεταξύ των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α...3/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013, κατέληξε ως φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018, στο ποσό των 676.404,15€ και για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό των 726.544,09€.

Ως προς τον Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμων ΦΠΑ

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τα δεδομένα του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων - εξόδων, το οποίο προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, κατέληξε στα εξής:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Διαφορά φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.(εκροών)	148.158,55	361.162,86
Διαφορά ΦΠΑ εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.(εκροών)	33.949,21€	70.068,83€

Για την ανωτέρω μη έκδοση και λόγω 3ης υποτροπής στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. μέσα στην πενταετία, επιβλήθηκαν πρόστιμα για τα έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στα κάτωθι συνολικά ποσά:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.(εκροών)	67.898,42€	140.137,66€

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από 20/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής απεικόνισης συναλλαγών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και με τα συμπληρωματικά υπομνήματα της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πρόδηλη τυπική πλημμέλεια του ενδίκου ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. - Απόκλιση των αποδιδόμενων διαφορών που διαλαμβάνονται στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αυτές που διαλαμβάνονται στην ένδικη έκθεση ελέγχου, με αποτέλεσμα το φορολογητέο εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2018, ως προσδιορίστηκε με το υπ' αριθμ. .../15-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων να είναι μικρότερο από αυτό που τελικά προσδιορίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη φόρου εισοδήματος, συντρεχούσης πρόδηλης ακυρότητας όλων ανεξαιρέτως των προσβαλλόμενων πράξεων και, συνακόλουθα, υφίσταται ανυπερθέτως υποχρεωτικός λόγος επανάληψης του συνόλου της ελεγκτικής διαδικασίας.

- Έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ειδικότερα:
 - Μη νόμιμη η ελεγκτική διαπίστωση ότι η επιχείρηση της υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης.
 - Μη νόμιμη η ελεγκτική διαπίστωση του ελέγχου περί δήθεν ανατιολόγητων πιστώσεων που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών και κρίνονται εσφαλμένως από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας», δεδομένου ότι προέρχονται από εισπράξεις των λιανικών πωλήσεων σε μετρητά.
 - Μη νόμιμη η ελεγκτική διαπίστωση περί παράνομου, εσφαλμένου και εν γένει ανατιολόγητου προσδιορισμού λογιστικών διαφορών.
- Ακυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμου αρ. 58^A του Κ.Φ.Δ. και λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων της υποτροπής.
- Παράνομος, εσφαλμένος και εν γένει ανατιολόγητος προσδιορισμός λογιστικών διαφορών.
- Καθ' όλα γνωστή η πηγή και αιτία προελεύσεως των πιστώσεων που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών και κρίνονται εσφαλμένως από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας», δεδομένου ότι προέρχονται από εισπράξεις λιανικών πωλήσεων σε μετρητά – αυθαίρετος και παντελώς ανατιολόγητος προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεώς της, βάσει των γενικών διατάξεων.
- Επικουρικός και συμπληρωματικός, πρόδηλη έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί υπάρξεως προσαύξησης περιουσίας, ενώ έπρεπε, στην απευκταία για αυτήν περίπτωση, η προσαύξηση να συνίσταται στη διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων πλέον Φ.Π.Α. και των εισπράξεων μέσω καρτών/ pos και πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Πρόδηλη τυπική πλημμέλεια του ένδικου φορολογικού ελέγχου. Μη νόμιμη και πλημμελής, εν προκειμένω, η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας) καθότι η εν λόγω ελεγκτική μέθοδος, όταν πρόκειται για ελεγχόμενα πρόσωπα, τα οποία υποβάλλουν κοινή δήλωση, αυτή διενεργείται υποχρεωτικώς ενιαίος για το οικογενειακό εισόδημα αμφοτέρων προσώπων. Επισημαίνεται emphaticά ότι δεν ακολουθήθηκε κατά τη διενέργεια του ενδίκου ελέγχου με έμμεσες τεχνικές η ΠΟΛ. 1050/2014. (βλ. και ΔΕΔ 1320/2019).
- Σε κάθε περίπτωση, προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθόσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, που θα αναδιαμόρφωναν τους πίνακες, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/ και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στις 23-05-2025, υπέβαλε στην υπηρεσία μας, μέσω της εφαρμογής elenxis, το με αρ. πρωτ. ... / 23-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Αντίγραφο του με αριθ. .../03-04-2018 Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής του προμηθευτή ...για την πώληση αγαθών συνολικής αξίας 2.976,00€ προς την ατομική επιχείρηση ...ΤΟΥ ... (ID .../21-05-2025).

- Αντίγραφο καρτέλας του προμηθευτή με την επωνυμία Γ. ...& ΣΙΑ ΟΕ, με την ατομική επιχείρηση ...ΤΟΥ ... (πελάτη) στην οποία φαίνονται αναλυτικά οι κινήσεις αγορών και πληρωμών, φορολογικού έτους 2018. (ID .../21-05-2025).
- Αντίγραφο καρτέλας του προμηθευτή με την επωνυμία ...Α.Ε., με την ατομική επιχείρηση ...ΤΟΥ ... (πελάτη) στην οποία φαίνονται αναλυτικά οι κινήσεις αγορών και πληρωμών, φορολογικών ετών 2018- 2020. (ID .../21-05-2025).
- Αντίγραφο καρτέλας του προμηθευτή με την επωνυμία ...ΑΕΒΕ, με την ατομική επιχείρηση ...ΤΟΥ ... (πελάτη) στην οποία φαίνονται αναλυτικά οι κινήσεις αγορών και πληρωμών, φορολογικού έτους 2019 (ID .../21-05-2025)
- Την προσκόμιση δύο (2) τραπεζικών πληρωμών συνολικής αξίας 8.100,00€ της Τράπεζας Πειραιώς με τελικό αποδέκτη τον προμηθευτή ...ΟΕ. (ID .../21-05-2025)
- Την προσκόμιση μίας (1) τραπεζικής πληρωμής συνολικής αξίας 5.000,00€ της Τράπεζας EUROBANK με τελικό αποδέκτη τον προμηθευτή ...ΟΕ. (ID .../21-05-2025), και
- Την προσκόμιση έξι (6) Αποδείξεων Είσπραξης του προμηθευτή ...ΟΕ συνολικής αξίας 105.000,00€ προς τον ατομική επιχείρηση ...ΤΟΥ ... (πελάτη). (ID .../21-05-2025).

Επειδή, τα επισυναπτόμενα ως άνω αρχεία αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 6 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 21/05/2025 και 23/05/2025, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (28-05-2025).

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024, και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμό 55/27-05-2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 27/06/2025.

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

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

αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 (πρώην άρθρο 28 του Ν.4174/2013) «**Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου**» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

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

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

Τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...»

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από

την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι επίδοση σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου δεν εκπληρώνει την κατά νόμον αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επιβολής του προστίμου (ΣΤΕ 519/1994).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ :

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

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

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, “Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ.”.

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού

εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες, (και όχι οι τεκμαρτές), δεδομένου ότι το ποσό το οποίο κάθε φορά κρίνεται αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει εν συνεχεία να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. (σχετικές ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ1259/2014).

Ενώ ως προς την αξιολόγηση της δυνατότητας επανακατάθεσης των ταμειακών διαθεσίμων μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι τα επικαλούμενα ταμειακά διαθέσιμα που υφίστανται είτε από μη αναλωθέν πραγματικό κεφάλαιο είτε από προγενέστερες αναλήψεις και εισπράξεις δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών. (ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: *«4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»*.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1542/2016 απόφαση ΣτΕ: *«..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού.»*(πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη

διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ (76 του νέου ΚΦΔ), με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης. Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «*Ενδικοφανής προσφυγή*» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022 «*Παραγραφή*»:

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

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 « Παραγραφή» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

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

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται:

-Πρόδηλη τυπική πλημμέλεια του ενδίκου ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Δηλαδή, απόκλιση των αποδιδόμενων διαφορών που διαλαμβάνονται στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αυτές που διαλαμβάνονται στην ένδικη έκθεση ελέγχου,

-Έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,

- Καθ' όλα γνωστή η πηγή και αιτία προελεύσεως των πιστώσεων που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών και κρίνονται εσφαλμένως από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας», δεδομένου ότι προέρχονται από εισπράξεις λιανικών πωλήσεων σε μετρητά,

-Αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί υπάρξεως προσαύξησης περιουσίας, ενώ έπρεπε, στην απευκταία για αυτήν περίπτωση, η προσαύξηση να συνίσταται στη διαφορά μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων πλέον Φ.Π.Α. και των εισπράξεων μέσω καρτών/ pos και πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς,

-Πρόδηλη τυπική πλημμέλεια του ενδίκου φορολογικού ελέγχου. Μη νόμιμη και πλημμελής, εν προκειμένω, η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας)

καθότι η εν λόγω ελεγκτική μέθοδος, όταν πρόκειται για ελεγχόμενα πρόσωπα, τα οποία υποβάλλουν κοινή δήλωση, αυτή διενεργείται υποχρεωτικώς ενιαίως για το οικογενειακό εισόδημα αμφοτέρων προσώπων.

-Προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθόσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, που θα αναδιαμόρφωναν τους πίνακες, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/ και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

Α) Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (σελίδα οικείας έκθεσης ελέγχου 176), κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της, το υπ' αριθμ. .../15-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προκειμένου να ενημερωθούν για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και να διατυπώσουν τις απόψεις τους, σχετικά με τις διαπιστωθείσες διαφορές, οι οποίες ως προς την φορολογία εισοδήματος ήταν οι εξής:

Φορολογικό έτος 2018	ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	(σελ. έκθεσης)
Μη έκδοση φορολογικών παραστατικών/αποδείξεων λιανικής	247.563,21€	108
Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας	93.208,00€	161
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β1 άρθρου 23)	308.349,41€	ΣΕΛ.126 ΚΑΤΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΟΙΚΕΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΥ 405.422,66

Ο έλεγχος προσδιόρισε για την προσφεύγουσα το φορολογητέο εισόδημα με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α...3/23-7-2019 και εν συνεχεία και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ., για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Φ.Ε.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' ΟΨΙΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
1	01/01/2018 - 31/12/2018	12.217,75 €	649.120,62 €	212.166,75 €	649.120,62 €

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο ως άνω προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος μεταξύ των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α....3/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013, κατέληξε ως φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018, στο ποσό **649.120,62€**.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της, ανταποκρίθηκαν, εμπρόθεσμα, με το με αριθ. πρωτ. .../02-12-2024 υπόμνημά τους, εκφράζοντας τις απόψεις τους, και αφού ελήφθησαν υπόψη, ο έλεγχος κατέληξε για την προσφεύγουσα στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 20/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Φορολογικό έτος	2018	(σελ. έκθεσης)
Μη έκδοση φορολογικών παραστατικών/αποδείξεων λιανικής	214.724,46 €	272
Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας	103.049,51€	310-327
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β1 άρθρου 23)	358.630,18 €	278-290 (δεν καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου πως προκύπτει το εν λόγω ποσό)

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Φ.Ε.	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠ' ΟΨΙΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
1	01/01/2018 - 31/12/2018	12.217,75 €	676.404,15 €	212.166,75 €	676.404,15 €

Συνεπώς, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο ως άνω προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος μεταξύ των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α....3/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013, κατέληξε ως φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 για την προσφεύγουσα 676.404,15€.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι το φορολογικό έτος 2018 η διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου προσδιορίστηκε στο συνολικό ποσό των 649.120,62€ ενώ στην Έκθεση Ελέγχου προσδιορίστηκε σε ποσό υψηλότερου αυτού και συγκεκριμένα στο συνολικό ποσό των 676.404,15€ χωρίς να καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου καμία διακριτή ανάλυση ως προς τα σύνολα των λογιστικών διαφορών [ήτοι διακριτή παράθεση τραπεζικών πιστώσεων προς αιτιολόγηση,

διακριτή παράθεση λογιστικών διαφορών μισθοδοσίας, και διακριτή παράθεση τιμολογίων (καθαρής αξίας αυτών και σύνολα αυτών)] και χωρίς επίσης να αναφέρεται ότι έχει αποσταλεί συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων ώστε η προσφεύγουσα να δύναται να αιτιολογήσει τις τελικές διαφορές του ελέγχου. Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιλαμβάνει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα (διαπιστώσεων) που επιδόθηκε (ΣΤΕ 519/1994), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της υπ' αριθ. .../20.12.2024 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 είναι βάσιμος και αποδεκτός, καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 33§1 του Κ.Φ.Δ. και η υπ' αριθ. .../20.12.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, είναι τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα.

Β) Η προσφεύγουσα πέραν των ανωτέρω προβάλλει την έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμων, ΦΠΑ και εισοδήματος και για τα δύο φορολογικά έτη.

Ι) Παραβάσεις μη έκδοσης

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου και εκ του λόγου αυτού καταλόγισε σχετικές παραβάσεις καθώς και διαφορές στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών. Ειδικότερα ο έλεγχος προέβη για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 σε μηνιαία συμφωνία μεταξύ των εισπράξεων POS και των εκδοθέντων παραστατικών λιανικής πώλησης Ζ, τα οποία αναγράφουν «πληρωμή με κάρτα», και διαπίστωσε τις παρακάτω αποκλίσεις :

ΠΙΝΑΚΑΣ Α

Φορολογικό έτος 2018.

ΜΗΝΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΜΕ ΚΑΡΤΑ ΠΟΥ ΠΙΣΤΩΘΗΚΕ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΚΑΡΤΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1			
2			
3	525,48		525,48
4	7.268,88	153,65	7.115,23
5	41.815,89	18.020,56	23.795,33
6	57.183,15	33.507,10	23.676,05
7	95.593,56	39.785,98	55.807,58
8	94.970,32	38.911,29	56.059,03
9	49.991,54	26.836,92	23.154,62
10	36.885,86	13.847,18	23.038,68
11	1.107,31	229,55	877,76
12	674,70		674,70
ΣΥΝΟΛΟ	386.016,70	171.292,20	214.724,46

ΠΙΝΑΚΑΣ Β

Φορολογικό έτος 2019.

ΜΗΝΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΜΕ ΚΑΡΤΑ ΠΟΥ ΠΙΣΤΩΘΗΚΕ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΚΑΡΤΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-------	--	---	---------

1	146,92		146,92
2	383,70		383,70
3	2.068,56		2.068,56
4	7.621,34	1.688,74	5.932,60
5	56.713,02	8.830,07	47.882,95
6	73.029,76	33.949,57	39.080,19
7	112.560,95	49.723,79	62.837,16
8	120.101,20	66.580,40	53.520,80
9	78.230,52	32.650,52	45.580,00
10	49.347,38	20192,45	29.154,93
11	1.257,71	62,10	1.195,61
12			0,00
ΣΥΝΟΛΟ	501.461,06	213.677,64	287.783,42

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένως υπολόγισε τις εν λόγω διαφορές που προέκυψαν ως μη έκδοση αποδείξεων λιανικής καθώς πρόκειται περί λανθασμένης πληκτρολόγησης από υπαλλήλους στο ταμείο, η οποία οδήγησε σε απόκλιση μεταξύ των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής Z και των πιστώσεων μέσω POS, καθώς είναι συνήθης πρακτική των επιχειρήσεων να εισπράττουν μέσω κάρτας και να δηλώνεται στα Z είσπραξη με μετρητά. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος θα έπρεπε να προβεί σε αντιπαραβολικό έλεγχο των εισπράξεων μέσω POS και των συνολικών εισπράξεων (Z) της ημέρας, ενώ παράλληλα αναφέρει ότι ο συνολικός της τζίρος καλύπτει τις εισπράξεις POS και συγκεκριμένα τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της είναι:

Φορολογικό έτος 2018.

Ακαθάριστα έσοδα Ε3 (χωρίς ΦΠΑ) 2018	Εισπράξεις καρτών 2018
670.158,64€	386.016,69€

Φορολογικό έτος 2019.

Ακαθάριστα έσοδα Ε3 (χωρίς ΦΠΑ) 2019	Εισπράξεις καρτών 2019
783.914,77€	501.461,06€

Ο έλεγχος έκρινε άνευ ετέρου ότι οι ανωτέρω αποκλίσεις των πινάκων Α και Β αφορούν σε μη έκδοση από την πλευρά της προσφεύγουσας και στη βάση αυτή καταλόγισε παραβάσεις και σχετικές διαφορές στο εισόδημα και στο ΦΠΑ.

Ωστόσο δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έχει δηλώσει σύνολο ακαθάριστων εσόδων που υπερκαλύπτει τις τραπεζικές εισπράξεις, ο έλεγχος πριν προβεί στον οριστικό καταλογισμό των ανωτέρω παραβάσεων όφειλε να αξιολογήσει τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ήτοι ότι μέρος των φορολογικών στοιχείων που ανέγραφαν την ένδειξη μετρητά αφορούν εισπράξεις με POS.

Ειδικότερα και προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι τραπεζικές εισπράξεις είναι διακριτές συναλλαγές που δεν αντιστοιχίζονται με κανένα εκδοθέν φορολογικό στοιχείο εσόδου και να τεκμηριωθεί ασφαλώς η εκάστη περίπτωση μη έκδοσης, ο έλεγχος όφειλε έστω και δειγματοληπτικά (ημερήσια για περίοδο ενός μηνός) να προβεί σε συσχέτιση ανά εκδοθείσα απόδειξη τόσο χρονικά όσο και κατ' αξία με τις τραπεζικές εισπράξεις χωρίς να βασισθεί

αποκλειστικά και μόνο στο περιγραφικό στοιχείο της αναγραφής «μετρητοίς» στις αποδείξεις ΑΛΠ, ώστε να αποδειχθεί με ειδικό και συγκεκριμένο τρόπο σε πόσες περιπτώσεις δεν υφίσταται η έκδοση απόδειξης. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο είναι βάσιμος, καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου όσο και στις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου, δεν καταγράφεται η κάθε συναλλαγή για την οποία υφίσταται παράβαση ώστε να προκύπτει με σαφήνεια τόσο η καθαρή αξία μη έκδοσης όσο και ο αναλογούν ΦΠΑ.

Οι παραβάσεις συνεπώς που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων δε στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣτΕ 1503/1998, ΣτΕ 224/1993, ΣτΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση Α.Λ.Π.. και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται έλλειψη αιτιολογίας κατά την τεκμηρίωση των παραβάσεων μη έκδοσης το οποίο συνιστά και έλλειψη αιτιολογίας και στις σχετικές διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ.

Πέραν των ανωτέρω επισημαίνεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και ενώ καταγράφονται στις σελίδες 221-228 οι ανωτέρω διαφορές στις φορολογητέες εκροές ήτοι 214.724,46 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 287.783,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, στις οριστικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ καταγράφονται ποσά διαφορών στις φορολογητέες εκροές διαφορετικά χωρίς να αιτιολογείται ειδικώς στην έκθεση ελέγχου. (ήτοι 148.158,55 για το φορολογικό έτος 2018 και 361.162,86 για το φορολογικό έτος 2019).

Επιπλέον και κατά τον προσδιορισμό του προστίμου ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν προκύπτει καμία ανάλυση ως προς τον τρόπο υπολογισμού του τόσο σε σχέση με την αναγραφόμενη στην πράξη διαφορά στις φορολογητέες εκροές όσο και με το εάν λήφθηκαν υπόψη τα επιβληθέντα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022.

II) Λογιστικές διαφορές

Ο έλεγχος πέραν των ανωτέρω, διαπίστωσε στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη λογιστικές διαφορές που αφορούν στη μη αναγνώριση της έκπτωσης δαπανών για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Ειδικότερα δεν αναγνωρίστηκαν ανά έτος οι κάτωθι δαπάνες:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β1 άρθρου 23) και δαπάνη μισθοδοσίας	358.630,18 €	270.682,25€

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ως αναφέρθηκε ανωτέρω ότι στο φορολογικό έτος 2018 ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές μεγαλύτερης αξίας σε σύγκριση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων αφετέρου προβάλλει τον παράνομο εσφαλμένο και εν γένει αναιτιολόγητο καταλογισμό των λογιστικών διαφορών.

Ως ανωτέρω αναφέρθηκε η διαφορά μεταξύ οριστικής φορολογητέας ύλης και προσωρινής συνιστά λόγο ακύρωσης της σχετικής πράξης καθώς δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 33§1 του Κ.Φ.Δ.

Πέραν των ανωτέρω και ως προς την έλλειψη αιτιολογίας, στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές παρατίθενται πίνακες με προμηθευτές χωρίς καμία αναφορά σε αριθμούς τιμολογίων, καθαρές αξίες αυτών, χρονική συσχέτιση αυτών με τις σχετικές πληρωμές, τυχόν υπόλοιπα οφειλής ανά προμηθευτή, ώστε να διαπιστώνεται σαφώς ποια συγκεκριμένα τιμολόγια (καθαρές αξίες και σύνολα αυτών) αφορούν οι διαπιστωθείσες διαφορές.

Περαιτέρω στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος καταγράφονται και διαφορές σε δαπάνη μισθοδοσίας η οποία επίσης δεν καταγράφεται αναλυτικά και διακριτά στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ.

III) Προσαύξηση

Ο έλεγχος καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας ανά έτος ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2018	2019
Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως προσαύξηση περιουσίας	103.049,51€	155.884,00€

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ως αναφέρθηκε ανωτέρω ότι στο φορολογικό έτος 2018 ο έλεγχος καταλόγισε διαφορές μεγαλύτερης αξίας σε σύγκριση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων αφετέρου προβάλλει ομοίως έλλειψη αιτιολογίας και αυθαίρετο καταλογισμό της προσαύξησης καθώς οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν σε έσοδα από την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Ως ανωτέρω αναφέρθηκε η διαφορά αυτή μεταξύ οριστικής φορολογητέας ύλης και προσωρινής συνιστά λόγο ακύρωσης της σχετικής πράξης καθώς δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 33§1 του Κ.Φ.Δ.

Ως προς τα προβαλλόμενα ως προς τον αναιτιολόγητο και αυθαίρετο καταλογισμό, όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της προσαύξησης συνέταξε πίνακες προκειμένου να προσδιορίσει τη δυνατότητα διάθεσης μετρητών από την πλευρά της προσφεύγουσας στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Σημειώνεται ότι για τον προσδιορισμό της δυνατότητας ταμειακών διαθεσίμων σύμφωνα με τις προαναφερθείσες θέσεις της Διοίκησης λαμβάνεται υπόψη η πραγματική είσπραξη εσόδων όσο και η πραγματική καταβολή δαπανών και όχι τεκμαρτά ή τεκμαρτως συναγόμενα μεγέθη αυτών ώστε να δύναται να γίνει μια πιο ουσιαστική προσέγγιση σχετικά με τη ταμειακή ρευστότητα του φορολογούμενου.

Ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση για τον προσδιορισμό της δυνατότητας ταμειακών διαθεσίμων και επανακατάθεσης αυτών ο έλεγχος αφενός έλαβε υπόψη του τα φορολογικά στοιχεία που αναγράφουν την ένδειξη «μετρητοίς» το οποίο ωστόσο βάσει των προαναφερθέντων δεν δύναται να ληφθεί υπόψη ως δεδομένο καθώς λόγω μη διενέργειας

σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν συνάγεται με σαφήνεια ποιες εισπράξεις αφορούν σε μετρητά και ποιες έχουν ήδη πιστωθεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς αφετέρου ο έλεγχος έλαβε επίσης ως δεδομένο ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια δαπανών έχουν εξοφληθεί κατά τον χρόνο έκδοσής του χωρίς ωστόσο να υφίσταται καμία πληροφορία ως προς την πραγματική ταμειακή εξόφλησή τους κατά τον χρόνο αυτό.

Επισημαίνεται ότι λόγω των προαναφερθεισών παραλείψεων του ελέγχου (τόσο ως προς το ύψος της μη έκδοσης και τις τελικές εισπράξεις σε μετρητά όσο και ως προς την εξόφληση δαπανών με μετρητά) οι οποίες παραλείψεις επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ταμειακών διαθεσίμων, συνάγεται ότι δεν δύναται να κριθεί ασφαλώς η δυνατότητα επανακατάθεσης.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται της αιτιολογίας που προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 33 και 76 του ΚΦΔ και καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι ως άνω συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 2, και 72 παρ. 6 του ΚΦΔ καθώς και τα αναφερόμενα στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «...του ...», με ΑΦΜ:

και την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας:

- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της υπ' αριθ. .../20-12-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.