



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/07/2025

Αριθμ. Αποφ.: 1313



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Χ. Σιάσιου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-02-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ... του ... με ΑΦΜ ..., με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο υποδημάτων» και με έδρα στην ..., επί της οδού, Τ.Κ. ... κατά α)της υπ' αριθμ. ../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, β)της υπ'αριθμ. ../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, γ)της υπ'αριθμ. ../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 και δ)της υπ'αριθμ. ../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την από 09-07-2025 συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ' αριθμ. .../02-06-2025 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... του ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 53.537,83€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 26.841,21€, μείον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 13,25€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **80.365,79€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 52.528,64€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 26.264,32€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **78.792,96€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 57.691,18€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022 ύψους 28.845,59€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **86.536,77€**, ενώ δεν της αναγνωρίστηκε ποσό προς έκπτωση ύψους 7.949,54€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 83.150,49€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022 ύψους 41.575,25€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **124.725,74€**, ενώ δεν της αναγνωρίστηκε ποσό προς έκπτωση ύψους 17.761,96€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2021 & 2022 από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του ν. 4987/2022, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../23-09-2024 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με το υπ'αριθμ. .../2024 έγγραφο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η εντολή ελέγχου, ενώ με το υπ'αριθμ. .../2024 έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, με την υπ'αριθμ./2024 πρόσκληση κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει φορολογικά αρχεία, ενώ κατά τη διάρκεια του ελέγχου απεστάλησαν οι υπ'αριθμ./24-10-2024,/14-11-2024 &/19-11-2024 προσκλήσεις προσκόμισης δικαιολογητικών και παροχής διευκρινίσεων, στις οποίες η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2021 «μεταφέρθηκαν» στη δήλωση φόρου εισοδήματος μικρότερα ακαθάριστα έσοδα κατά 10.655,61€ και αγορές μεγαλύτερες κατά 1.491,92€ και στο έτος 2022 «μεταφέρθηκαν» περισσότερες αγορές κατά 1.276,28€. Στο κόστος πωληθέντων των δηλώσεων φόρου εισοδήματος δεν συμπεριελήφθηκε το απόθεμα έναρξης χρήσης, με αποτέλεσμα τον υπολογισμό μικρότερου κόστους

πωληθέντων. Επίσης, διαπιστώθηκε η μη έκδοση και η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 3.140,07€ πλέον Φ.Π.Α. 753,63€ στο έτος 2021 και 2.185,42€ πλέον Φ.Π.Α. 524,51€ στο έτος 2022. Διαπιστώθηκε η καταβολή δόσεων επιχειρηματικών δανείων αξίας 94.321,07€ στο έτος 2021 & 60.331,48€ στο έτος 2022. Απορρίφθηκαν δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, οι οποίες μετά την υποβολή υπομνήματος επί του Σημειώματος διαπιστώσεων διαμορφώθηκαν σε 61.442,03€ στο έτος 2021 και σε 53.490,02€ στο έτος 2022 που αφορούν ενοίκια, μισθοδοσία & ασφαλιστικές εισφορές που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, δαπάνες & ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές & δαπάνες που καταχωρήθηκαν δύο φορές στα φορολογικά βιβλία, καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία. Τέλος, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 111.391,20€ στο έτος 2021 & 112.813,06€ στο έτος 2022.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2021 δεν συμπεριελήφθηκε στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. αγορά βάσει του άρθρου 39^Α του ν.2859/2000 αξίας 1.128,23€ πλέον Φ.Π.Α. 270,78€. Διαπιστώθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 88.889,31€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 21.333,43€ στο έτος 2021 & 101.983,91€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 24.476,14€ στο έτος 2022 οι οποίες δεν συμπεριελήφθησαν στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ενώ διαπιστώθηκε η ύπαρξη επιπλέον ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ύψους 16.764,60€ στο έτος 2021 & 11.772,37€ στο έτος 2022 οι οποίες δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία. Από τον έλεγχο *vies* διαπιστώθηκαν διαφορές και δεν αναγνωρίζονται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 2.325,34€ πλέον Φ.Π.Α. στο έτος 2021. Το Φ.Π.Α. εισροών που απορρίφθηκε λόγω λογιστικών διαφορών ανέρχεται σε 218,54€ στο έτος 2021 & 1.310,68€ στο έτος 2022, ενώ αυξήθηκαν οι εκροές και ο Φ.Π.Α. εκροών κατά την αξία των μη εκδοθέντων και των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων. Τέλος, διαπιστώθηκε μειωμένη μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου στις 1/1/2023 κατά 2.629,71€.

Κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της Αρχής των Αναλογιών, βάσει των οποίων προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../06-12-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρων των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./27-12-2024 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας μείωσε τις λογιστικές διαφορές και το συντελεστή μικτού κέρδους κατά τον έμμεσο προσδιορισμό και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

A1. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας.

1. Εσφαλμένος και μη νόμιμος ο καταλογισμός της με ποσό 111.391,20€ στο έτος 2021 και 112.813,06€ στο έτος 2022, ως προσαύξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολογημένων πιστώσεων. Οι ελεγχθείσες πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς που κρίθηκαν μη αιτιολογημένες, εμπεριέχουν πιστώσεις πλήρως αιτιολογημένες και αποδεδειγμένες, για τις οποίες δεν στοιχειοθετείται αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας της. (σχ.1 -11)
2. Επανακατάθεση μετρητών από προηγούμενες αναλήψεις που δεν συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. (σχ.12-13). Δωρεά ποσού 117.480,89 δολαρίων Αυστραλίας του θείου του συζύγου της στις 19-9-2013 (σχ.14). όλες οι καταθέσεις μετρητών σε Α.Τ.Μ. είναι δικαιολογημένες βάσει του ως άνω ποσού των 78.500€ (σχ.15).

3. Μη νόμιμα αγνοήθηκαν οι αιτιολογίες των επίμαχων ως άνω πιστώσεων που έχουν ως αιτιολογία «.» και δεν σχετίζονται με την ίδια, αλλά με άλλα μέλη της οικογένειάς της.
4. Μη νόμιμα αγνοήθηκαν από τον έλεγχο οι συνδικαιούχοι των πιστούμενων λογαριασμών.
5. Τα χρηματικά ποσά – καταθέσεις μετρητών που συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα 3.3 του παραρτήματος της έκθεσης ελέγχου, πέραν όσων έχει ήδη αιτιολογήσει, καλύπτονται από τις εισπράξεις μετρητών της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

A2. Μη νόμιμη η κρίση της ελεγκτικής αρχής σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων για προσφυγή στις έμμεσες.

6. Μη νόμιμη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Δεν στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν.4172/2013. Δεν της καταλογίστηκε καμία παράβαση. Η διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα έξοδα αντικαταβολής δεν αφορά την αξία των πωλούμενων ειδών. Τα έξοδα αντικαταβολής τα παρακρατά η εταιρεία ταχυμεταφορών ως αμοιβή για την υπηρεσία μεταφοράς και το αντίστοιχο ποσό των 2,5€ της αντικαταβολής ουδέποτε εισπράττεται από την προσφεύγουσα. Ο έλεγχος εντόπισε το ακριβές ποσό των αντικαταβολών και εξόδων, το οποίο θα μπορούσε να προσθέσει ως λογιστική διαφορά και όχι να κρίνει αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα, προκειμένου να στοιχειοθετήσει παράβαση μη τήρησής του και προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό. (σχ.16)
 7. Μη νόμιμη η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Δεν στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 αρ.2 παρ.2 του ν.4172/2013. Το δηλωθέν εισόδημά της καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες της ίδιας και του συζύγου της. Συνυπολογίστηκαν ποσά δύο φορές, στους κωδ. 049,050. Δεν συνυπολογίστηκε επιπλέον ρευστότητα από κεφάλαιο κίνησης ποσού 30.000,00€ το οποίο έλαβε δυνάμει σύμβασης δανείου από την τράπεζα Πειραιώς (σχ.18-19). Εσφαλμένα προσμετρήθηκε η τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων, καθώς αφορά επαγγελματικό δάνειο (σχ.20). Στα πλαίσια της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων διενεργήθηκαν καταβολές ύψους 57.809,80€ στο έτος 2022, αλλά πραγματοποιήθηκαν και αναλήψεις από το όριο πίστωσης ύψους 80.837,41€ από τον αλληλόχρεο λογαριασμό (σχ.21). Εσφαλμένη η καταχώρηση δαπανών στον 050 στο έτος 2022. (σχ.22). Δωρεά ποσού 29.615,59€ από τη θεία του συζύγου της, στις 16-5-2022 (σχ.23).
 8. Η επίκληση προσαύξησης περιουσίας ως επιπλέον λόγου για τη δικαιολόγηση της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών είναι εσφαλμένη και αβάσιμη διότι οδηγεί είτε σε καταλογισμό δυνάμει του αρ.21 παρ.4 του ν.4172/2013, είτε στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και όχι και στα δύο ταυτόχρονα. Η φορολογική αρχή καταλήγει σε καταλογισμό αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας ποσού 111.391,20€ στο έτος 2021 και 112.813,06€ στο έτος 2022 και τα ποσά τα αφαιρεί από τον καταλογισμό των έμμεσων τεχνικών, υπολαμβάνοντας έτσι ότι αν υπήρχε θετική διαφορά, αυτή θα καταλογιζόταν σε βάρος του. Δεν δύναται η ελεγκτική αρχή να χρησιμοποιεί την προσαύξηση περιουσίας και με τους δύο τρόπους, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσαυξάνει τα έσοδα του οικείου έτους, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013 και ως προϋπόθεση προσφυγής στις έμμεσες. Εάν η ελεγκτική αρχή επιλέξει ως προϋπόθεση για την υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αυτή που αφορά στη μη κάλυψη προσωπικών δαπανών και στην αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, μη νόμιμα εν τέλει καταλογίζει και Φ.Π.Α.
- A3. Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της Αρχής των Αναλογιών. Νόμω και ουσία αβάσιμη η εφαρμογή της τεχνικής των αναλογιών στην υπό κρίση υπόθεση.**
9. Εντελώς εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου για την περίπτωση της επιχείρησής του. Δεν υπάρχει διάκριση των εμπορευμάτων. Υπάρχει μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων με διαφορετικές τιμές κόστους. Λόγω της έκδοσης αποδείξεων λιανικής δεν προκύπτουν οι τιμές πώλησης. Η αρχή των αναλογιών προτείνεται ως αρμόζουσα στις περιπτώσεις που το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο.

10. Εσφαλμένος ο τρόπος της εφαρμογής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών στην περίπτωση της, καθώς καμία αξιόπιστη αναλογία δεν βρήκε η ελεγκτική αρχή. Ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να εξηγήσει τον τρόπο τιμολόγησης, πήρε ως δεδομένο το τιμολογιακό εργαλείο που τους δίδεται ως υπόδειξη από τις εταιρείες και δεν αγνόησε κάθε άλλη πληροφορία. Δεν κατέληξε σε καμία αναλογία, απλώς διπλασίασε τις τιμές αγοράς. (σχ.25). τα stock της προηγούμενης σεζόν πωλούνται με έκπτωση 50% ενώ τα πιο παλιά πωλούνται κάτω του κόστους. (σχ.26). Παράλογη η εκτίμηση της ελεγκτικής αρχής ότι την περίοδο των εκπτώσεων το ποσοστό έκπτωσης ανέρχεται σε 7,97% στο έτος 2021 και σε 8,66% στο έτος 2022. Στη διάρκεια των εκπτώσεων τα καινούργια προϊόντα προσφέρονται με έκπτωση 40%. Αγνοήθηκε το δεκαήμερο της Black Friday, όπου σε όλα τα είδη η έκπτωση κυμαίνεται μεταξύ 40%-60%. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή δεν εξήγαγε μια ασφαλή αναλογία και δεν έλαβε υπόψη όλα τα δεδομένα.

A4. Ως προς την προσθήκη των λογιστικών διαφορών.

11. Μη νόμιμη η προσθήκη των λογιστικών διαφορών στο αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής βάσει της αρχής των αναλογιών.
12. Αμφισβήτηση των λογιστικών διαφορών με προσκόμιση πρόσθετων δικαιολογητικών (σχ. 27-32)
13. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση.
14. Ελλιπής αιτιολογία

Ως προς τους πέντε πρώτους ισχυρισμούς που αφορούν την προσαύξηση περιουσίας

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

2. [...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 84 του ν.5104/2024: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.[...]

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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 περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή

στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016) [...]»

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015 : «Β' Προσαύξηση Περιουσίας 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 [παραγράφο 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 οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, 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 προσαύξησης 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.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθώς ανάλψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται

δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων...».

Επειδή με την ΣτΕ 884/2016 κρίθηκε ότι «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. Κατ' ακολουθίαν, 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, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος.[...] 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, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)».

Επειδή, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης και της κίνησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών, δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν εξηγήσεις για τις οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά. (ΣτΕ 1891/2018).

Επειδή, περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους. (Πολ. 1050/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν πρωτογενείς

πιστώσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ύψους 111.391,20€ στο έτος 2021 και 112.813,06€ στο έτος 2022, ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	2021	2022
A. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ		
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	1.616,72 €	361,33 €
ΕΝΤΟΛΕΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	20.183,16 €	6.064,40 €
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	127.189,20 €	184.793,10 €
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	24.793,32 €	37.784,62 €
ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ (ΑΠΕΝΑΝΤΙ)	1.693,38 €	5.211,35 €
ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ	911,79 €	1.823,99 €
ΛΟΙΠΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	6.703,01 €	12.714,28€
Σύνολο Α	183.090,58 €	248.753,07€
B. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ		
ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ	65.412,10 €	43.884,32 €
Πιστώσεις POS	176.612,94 €	176.168,82 €
Πιστώσεις EVERY PAY (εκκαθαρίσεις ΣΚΡΟΥΤΖ)	48.621,07 €	47.482,34 €
Σύνολο Β	290.646,11€	267.535,48€
Σύνολο Α+Β	473.736,69€	516.288,55€

Επειδή τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα της ελεγχόμενης ανά ελεγχόμενη χρήση παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

	2021	2022
Ακαθάριστα έσοδα από επιχ/κη δραστηριότητα	291.407,65 €	275.955,96€
Πλέον Φ.Π.Α. 24%	69.937,84 €	66.229,43
Σύνολο	361.345,49 €	342.185,39
Πλέον		
Ακαθάριστα εισοδήματα από εκμίσθωση κατοικιών	2.400,00€	2.400,00
Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων	1.000,00€	61.289,80
Συνολικό Εισόδημα (Δ)	364.745,49	405.875,19
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων (Σ) = (Α) + (Β) + (Γ)	476.136,69	518.688,55
Διαφορά (Δ) - (Σ)	-111.391,20	-112.813,06

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν πρόσθετα, νέα στοιχεία, ήτοι πληθώρα δικαιολογητικών που αναρτήθηκαν στην ηλεκτρονική εφαρμογή του elenxis από 14/02/2025 έως και 02/06/2025, η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ./02-06-2025 απόφαση αναπομπής, ανέπεμψε τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προς αξιολόγηση.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς με το υπ'αριθμ./09-07-2025 έγγραφό της απέστειλε την από 09-07-2025 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, στην οποία συμπεριέλαβε και τα πρόσθετα νέα στοιχεία που ανάρτησε η προσφεύγουσα μέχρι τις 03/07/2025, ήτοι συνολικά 82 νέα στοιχεία τα οποία κατέγραψε και αριθμήσε στον πίνακα που ανάρτησε στις σελ. 1 έως 3 της έκθεσης συμπληρωματικών επαληθεύσεων. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, από τον αρχικά καταρτιζόμενο πίνακα με τα νέα στοιχεία, η φορολογική αρχή εξαίρεσε έγγραφα που αφορούν τις κοινοποιήσεις εντολών, τις εκθέσεις ελέγχου, τα εκκαθαριστικά κ.λ.π. και συνέταξε τον εξής πίνακα με τα νέα δικαιολογητικά ανά ημερομηνία επισύναψης:

ΑΑ νέα αρίθμηση	ΤΙΤΛΟΣ ΕΠΙΣΥΝΑΠΤΟΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΠΙΣΥΝΑΨΗΣ ΣΤΟ ΕΛΕΝΧΙΣ
1	ΣΧΕΤ.1-27-...-...	14-Φεβ-2025
2	ΣΧΕΤ.10-31-...-... 7,44 10 Ε	14-Φεβ-2025
3	ΣΧΕΤ.11-20 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ11	14-Φεβ-2025
4	ΣΧΕΤ.12 6Β ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΟΑΕΔ 12	14-Φεβ-2025
5	ΣΧΕΤ.13-18 ΔΑΝΕΙΟ ...-....	14-Φεβ-2025
6	ΣΧΕΤ.14-26 ΣΤΟΚ ΤΩΝ ΠΙΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΕΖΟΝ	14-Φεβ-2025
7	ΣΧΕΤ.15-17 Β15-...	14-Φεβ-2025
8	ΣΧΕΤ.16-21 ΑΛΗΛΟΧΡΕΟΣ ΤΡ... ΠΕΙΡΑΙΩΣ ...	14-Φεβ-2025
9	ΣΧΕΤ.17-5 ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΥΓΑΤΕΡΑ ΜΟΥ ΣΤΟΝ ΑΤΟΜΙΚΟ ΜΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	14-Φεβ-2025
10	ΣΧΕΤ.18-6Α ΟΑΕΔ18	14-Φεβ-2025
11	ΣΧΕΤ.19-12 ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ19	14-φεβ-2025
12	ΣΧΕΤ.2-15 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΚΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ...-...-...	14-Φεβ-2025
13	ΣΧΕΤ.20-22 ΔΩΡΕΑ ..-...-... Ε ..	14-Φεβ-2025
14	ΣΧΕΤ.21 ΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΕ ΥΙΟ	14-Φεβ-2025
15	ΣΧΕΤ.22 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ	14-φεβ-2025
16	ΣΧΕΤ.23 16 DED 2019-1154-223	14-Φεβ-2025
17	ΣΧΕΤ.24 1Β ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΕ ΥΙΟ	14-Φεβ-2025
18	ΣΧΕΤ.25-4 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΙΔΙΑΣ ΠΡΟΣ ΑΛΦΑ BANK	14-Φεβ-2025
19	ΣΧΕΤ.26 2Α ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΘΥΓΑΤΕΡΑΣ ΣΕ ΑΔΕΡΦΟ ...	14-Φεβ-2025
20	ΣΧΕΤ.27-3 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΣΕ -... ..-...-...	14-Φεβ-2025
21	ΣΧΕΤ.28-28 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΘΥΓΑΤΕΡΑΣ ΣΕ ΑΔΕΡΦΟ	14-Φεβ-2025
22	ΣΧΕΤ.29-23 ΚΩΔ.050 ΕΤΟΥΣ 2022 29	14-Φεβ-2025
23	ΣΧΕΤ.3-29-...-...	14-Φεβ-2025
24	ΣΧΕΤ.30-24	14-Φεβ-2025
25	ΣΧΕΤ.31-19 ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ	14-Φεβ-2025
26	ΣΧΕΤ.32-9 ΠΙΣΤΩΣΗ ...-... ..-...-...	14-Φεβ-2025
27	ΣΧΕΤ.33-8 ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ... Ε & Ε33	14-Φεβ-2025
28	ΣΧΕΤ.34-7 ΠΙΣΤΩΣΗ ...-... Ε ...-...-...	14-Φεβ-2025
29	ΣΧΕΤ.36-10 ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΕΜΒΑΣΜΑΤΟΣ ...-...-... ..	14-Φεβ-2025
30	ΣΧΕΤ.4-13 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΤΟ ΓΚΙΣΕ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ	14-φεβ-2025
31	ΣΧΕΤ.5-11 ΑΝΕΠΙΤΥΧΕΣ ΕΜΒΑΣΜΑ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΟΣΟΥ 35669,51 Ε	14-Φεβ-2025
32	ΣΧΕΤ.6-28	14-Φεβ-2025
33	ΣΧΕΤ.7-25 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ 7	14-Φεβ-2025
34	ΣΧΕΤ.8-14 ΔΩΡΕΑ 1178-408,89 Ε ΔΟΛΛΑΡ1Α ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ	14-Φεβ-2025
35	ΣΧΕΤ.9-30	14-Φεβ-2025
36	Επιπλέον παραδείγματα τιμολόγησης	21-Μαρ-2025
37	ΔΙΑΒΑΤΗΡΙΑ ... ΚΑΙ	21-Μαρ-2025

38	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΔΙΑΣΑΦΗΣΕΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ... ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕΛ.9-24 ΕΚΘΕΣΗΣ	21-Μαρ-2025
39	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΔΙΑΣΑΦΗΣΕΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΕΛ.8-25 ΕΚΘΕΣΗΣ	21-Μαρ-2025
40	ΠΛΗΡΕΞΟΥΣΙΟ ΑΠΟ	21-Μαρ-2025
41	ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ-...	19-Μαϊ-2025
42	ΑΠΟΦΑΣΗ-2024 ΔΠΡΩΤΘΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΖΙΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	28-Μαϊ-2025
43	ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	28-Μαϊ-2025
44	ΕΝΔΟΚ.... ΤΙΜ-...-...-..	2-Ιουν-2025
45	ΕΝΔΟΚ.... ΤΙΜ ...	2-Ιουν-2025
46	ΕΝΔΟΚ ... ΤΙΜ ...	2-Ιουν-2025
47	ΕΝΔΟΚ... Τ1Μ ...	2-Ιουν-2025
48	ΑΠΟΦΑΣΗ-2024 ΔΠΡΩΤΘΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΖΙΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	6-Ιουν-2025
49	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΩ ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΑ	12-Ιουν-2025
50	ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΞ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12-Ιουν-2025
51	 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΕΘΝΙΚΗΣ	27-Ιουν-2025
52	... ΣΥΜΒΑΣΗ ACS	27-Ιουν-2025
53	... ΣΥΜΒΑΣΗ SPEEDEX	27-ΙΟΥΝ-2025
54	... ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΛΤΑ	27-Ιουν-2025
55	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ...	03-Ιουλ-2025
56	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...	03-Ιουλ-2025
57	ΔΕΔ 1021-2024	03-Ιουλ-2025

Σε ότι αφορά τις πρωτογενείς καταθέσεις που κρίθηκε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, η φορολογική αρχή αναφέρει:

«Η ελεγχόμενη επισύναψε πληθώρα στοιχείων που σχετίζονται με τις πρωτογενείς καταθέσεις (ΑΑ 9,10,11,12,14,17,18,19,20,21,23,26,27,28,29,30,31,35,48 και 49) καθώς και αποφάσεις δικαστηρίων και ΔΕΔ που σχετίζονται με πρωτογενείς καταθέσεις (ΑΑ 7,16,24 και 47).

Ο έλεγχος για να αξιολογήσει την ανωτέρω πληθώρα νέων στοιχείων ώστε να εξάγει ασφαλές αποτέλεσμα **προέβη σε νέα επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης**, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις αιτιάσεις της για αριθμό συνδικαιούχων τραπεζικών λογαριασμών, διαθέσιμα κεφάλαια από προηγούμενα έτη και κεφάλαια κίνησης, μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών της ελεγχόμενης, καταθέσεις μετρητών κ.τ.λ. καθώς και τις αποφάσεις Δικαστηρίων και ΔΕΔ που επικαλείται....»

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 3 της Πολ. 1064/2017 προβλέπεται ότι: «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η

τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 09/07/2025 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς που συντάχθηκε σε απάντηση της υπ' αριθμ. .../2025 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς δεν προέβη σε πρόσθετες επαληθεύσεις δυνάμει των νέων προσκομισθέντων στοιχείων που αφορούν τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, αλλά διενήργησε νέο έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, καθ' υπέρβαση της πράξης αναπομπής. Ως εκ τούτου, τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν την προσαύξηση περιουσίας θα εκτιμηθούν από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.4 «Μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό τρίτων» ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας τις μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό του συζύγου της στον κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό GR στον οποίο δικαιούχοι είναι η ίδια και ο υιός της, καθώς, αυτές αφορούν την εξυπηρέτηση του φοιτητή υιού τους από το οικογενειακό τους εισόδημα. Επίσης, ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε 20 τραπεζικές μεταφορές από λογαριασμό του συζύγου της στον κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με αριθμό GR στον οποίο είναι συνδικαιούχοι η ίδια και ο σύζυγός της (σχ.14,17&20 του ως άνω πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών διαπιστώσεων). Το ίδιο ισχύει και για τις μεταφορές ποσών από το σύζυγό της σε λογαριασμό της ίδιας που εμφανίζονται στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.7 «Λοιπές πιστώσεις» (σχ. 27 του ως άνω πίνακα), όπως επίσης και η πίστωση ύψους 3.300€ στις 23/12/2022 που αποτελεί προϊόν εντολής του συζύγου σε δικό της λογαριασμό (σχ. 28 του ως άνω πίνακα).

Επειδή, τόσο από τα στοιχεία του φακέλου, όσο και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας διέθετε εισόδημα το οποίο μπορούσε να «μεταφέρει» μεταξύ των λογαριασμών του, αλλά και από δικούς του λογαριασμούς σε λογαριασμούς των λοιπών μελών της οικογένειας. Κατά συνέπεια, οι ως άνω μεταφορές δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα της καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.4 «Μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό τρίτων» τέσσερις «μεταφορές» ποσών από την κόρη της, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας και του υιού της με αριθμό GR, συνολικού ποσού 414,28€ στα δύο έτη, καθώς αυτές δεν αφορούν την ίδια, αλλά συναλλαγές μεταξύ των παιδιών της. (σχ. 19 & 21 του ως άνω πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών διαπιστώσεων). Επίσης, επικαλείται ότι εσφαλμένα της καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας δύο τραπεζικές μεταφορές συνολικού ποσού 2.677,74€ στις 5/10/2022 & στις 19/12/2022 από λογαριασμό της κόρης στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της ίδιας (σχ. 9 του ως άνω πίνακα).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τη στενή οικογενειακή σχέση και αφετέρου το ύψος των πιστώσεων που είναι πολύ μικρό, δεδομένου ότι η δηλώνει ένα έστω μικρό εισόδημα κατά το έτος 2021, αποδεχόμαστε τον ως άνω ισχυρισμό μόνο για τις πιστώσεις του έτους 2021, καθώς στο έτος 2022 το δηλωθέν εισόδημα της έχει δαπανηθεί στο σύνολό του και δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.4 «Μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό τρίτων» υπάρχουν έξι μεταφορές που διενήργησε η ίδια από το

λογαριασμό της στην ALFA BANK με αριθμό GR σε άλλο λογαριασμό δικό της, συνολικού ποσού 4.950€ στο έτος 2021 και 1.750€ στο έτος 2022 οι οποίες δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις (σχ. 18 του ως άνω επισυναπτόμενου πίνακα της έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων). Όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα εκτύπωση του λογαριασμού της ALFA BANK, δεν υφίστανται «μεταφορές» ποσών, αλλά πιστώσεις του ίδιου λογαριασμού που δεν αιτιολογήθηκαν. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στους επισυναπτόμενους πίνακες 3.4 «Μεταφορές χρημάτων από λογαριασμό τρίτων» & 3.7 «Λοιπές πιστώσεις» υφίστανται τρεις πιστώσεις στο έτος 2022 συνολικού ποσού 3.900€ που προέρχονται από τον ΟΑΕΔ και για τις οποίες προσκομίστηκαν τα παραστατικά και ως εκ τούτου δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό που αποδεικνύει ότι η πίστωση ποσού 2.444,28€ στις 24/01/2022 στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.7 «Λοιπές πιστώσεις», αφορά αντιλογισμό (πίστωση/χρέωση) σε εξερχόμενο έμβασμα προς την εταιρεία που δεν πραγματοποιήθηκε και ως εκ τούτου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. (σχ.29 του ως άνω πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών επαληθεύσεων). Αντίθετα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πίστωση ποσού 3.669,51€ στις 9/03/2021 αποτελεί επίσης απόρριψη εμβάσματος στην εταιρεία απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς από το προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό προκύπτει απλώς η «χρέωση» του ίδιου λογαριασμού στις 26/02/2021 με διαφορετικό ποσό των 3.704,51€. (σχ. 31 του ως άνω πίνακα)

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο προκύπτει πίστωση ύψους 2.000€ στις 18/07/2022 στον πίνακα 3.7 «Λοιπές πιστώσεις», ως προϊόν εντολής με πληρωτή την ίδια με κατάθεση επιταγής και ως εκ τούτου συγκεκριμένη πίστωση δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας (σχ. 26 του ως άνω πίνακα).

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον επισυναπτόμενο πίνακα 3.3 «καταθέσεις μετρητών» πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 12.200€ που διενεργήθηκαν στις αρχές του 2021 αποτελούν επανακαταθέσεις που προέκυψαν από προηγούμενες αναλήψεις ύψους 7.950€ στις 28/08/2020 & 4.250€ στις 01/09/2020. Δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η δαπάνη των ως άνω ποσών από την ημερομηνία ανάληψης ως την ημερομηνία κατάθεσης ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός και οι καταθέσεις στις 20/01/2021 ύψους 1.000€ με καταθέτη την, στις 24/04/2021 ύψους 10.060€ και καταθέτη την προσφεύγουσα & στις 05/07/2021 ύψους 1.130€ με καταθέτη την αναγνωρίζονται ως επανακαταθέσεις. (σχ.12 του ως άνω πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών επαληθεύσεων) Αντίθετα, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος ο ισχυρισμός της ύπαρξης μετρητών που προέρχονται από δωρεά της θείας του συζύγου της το 2013, καθώς δεν αποδεικνύεται η ανάληψη του επικαλούμενου ποσού και η διατήρησή του σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό ότι τα χρηματικά ποσά που συμπεριλαμβάνονται στον πίνακα 3.3 «Καταθέσεις μετρητών» καλύπτονται από εισπράξεις μετρητών της επιχείρησής της απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των μη αιτιολογημένων πιστώσεων συνέκρινε το σύνολο των πιστώσεων (της επαγγελματικής δραστηριότητας & τις αδιευκρίνιστες πιστώσεις) με το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως παρατίθεται στη σελίδα 9 της παρούσης απόφασης.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν επιμέρισε τα ποσά των αδικαιολόγητων πιστώσεων στους συνδικαιούχους των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, αυτός γίνεται δεκτός, σε ότι αφορά τις πιστώσεις που δεν αποδεικνύεται ο πραγματικός δικαιούχος τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό των αδικαιολόγητων πιστώσεων διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	2021	2022
A. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ		
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ...	808,36 €	180,67 €
ΕΝΤΟΛΕΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	20.183,16 €	6.064,40 €
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	114.494,20 €	184.733,10 €
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΠΟΣΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ	15.183,77 €	13.598,13
ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ (ΑΠΕΝΑΝΤΙ)	1.511,37 €	3.903,80 €
ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ	911,79 €	1.823,99 €
ΛΟΙΠΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.143,01 €	4.885,00€
Σύνολο A	158.235,66 €	215.189,09€
B. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ		
ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ	65.412,10 €	43.884,32 €
Πιστώσεις POS	176.612,94 €	176.168,82 €
Πιστώσεις EVERY PAY (εκκαθαρίσεις ΣΚΡΟΥΤΖ)	48.621,07 €	47.482,34 €
Σύνολο B	290.646,11€	267.535,48€
Σύνολο A+B	448.881,77€	482.724,57€

Το συνολικό εισόδημα βάσει ελέγχου:

Συνολικό Εισόδημα (Δ)	364.745,49	405.875,19
-----------------------	------------	------------

Από τη σύγκριση του συνόλου των πρωτογενών πιστώσεων με το συνολικό εισόδημα προκύπτει προσαύξηση περιουσίας ως εξής:

Διαφορά	-84.136,28	-76.849,38
---------	------------	------------

Ως προς τον έκτο, έβδομο και όγδοο ισχυρισμούς που αφορούν την κρίση της φορολογικής αρχής σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων για προσφυγή στις έμμεσες.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

[...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.[...]

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

του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της Α.1293/2019 η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων διαπιστώθηκε ότι πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ήτοι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που αφορούν στο ηλεκτρονικό της κατάστημα σε δέκα περιπτώσεις (10) στο έτος 2021, συνολικής καθαρής αξίας 351,77€ πλέον Φ.Π.Α. 84,43€ και σε τέσσερις (4) περιπτώσεις στο έτος 2022, συνολικής καθαρής αξίας 74,54€ πλέον Φ.Π.Α. 17,89€, όπως αναλυτικά παρατίθενται στη σελ. 40 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Π.) σε 1.383 περιπτώσεις στο έτος 2021, συνολικής καθαρής αξίας 2.788,30€ πλέον Φ.Π.Α. 669,20€ και σε 1.047 περιπτώσεις στο έτος 2022, συνολικής καθαρής αξίας 2.110,88€ πλέον Φ.Π.Α. 506,62€, που αφορούν την είσπραξη από τους πελάτες των εξόδων αποστολής στις παραγγελίες ηλεκτρονικού εμπορίου που είχαν αξία μικρότερη των 50€, όπως αναλυτικά παρατίθεται στη σελ. 40 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, τόσο από τη διατύπωση της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., όσο και από την οικεία εγκύκλιο Ε. 2015/2016 προκύπτει ότι η ως άνω προϋπόθεση, ως κριτήριο επιλογής των υποθέσεων που μπορούν να ελεγχθούν με έμμεση τεχνική, υφίσταται στις περιπτώσεις που διαπιστωθεί η μη ή η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδων, χωρίς η ως άνω διαπίστωση να συναρτάται με την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου που θα πρέπει να έχει ήδη καταστεί οριστική. Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω διαπίστωση παρότι τελεί υπό την κρίση της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν έχει αμφισβητηθεί στην ουσία της από την προσφεύγουσα.

Επειδή περαιτέρω, σε ότι αφορά τη διαπίστωση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου εσόδων δεν είναι ουσιώδης γιατί δεν αφορά την αξία των πωλούμενων ειδών, αλλά τα έξοδα αποστολής & αντικαταβολής που παρακρατά η εταιρεία ταχυμεταφορών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς, η προσφεύγουσα έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες που αφορούν τις εταιρείες ταχυμεταφορών ύψους 11.480,31€ στο έτος 2021 & 7.724,57€ στο έτος 2022.

Επειδή περαιτέρω, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2021 & 2022 της προσφεύγουσας και του συζύγου της για τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες και αφού λήφθηκαν υπόψη τα πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής και τα οποία κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή στα πλαίσια της αναπομπής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2021	
	Του συζύγου	Της προσφεύγουσας
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδος)		1.405,53

2.Εισόδημα από μισθούς, ημερομίσθια κλπ	17.837,62	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,74	
4.Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών	1.200,00	2.400,00
Συνολικό εισόδημα	22.843,89	
Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας	5.500,00	
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049,050)	8.151,20	4.777,90
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (από Πολ.1033)	6.818,84	30,50
Τέλη κυκλοφορίας	810,00	231,72
Ποσά καταβαλλόμενων ιδιωτικών ασφαλίσεων (Πολ.1033)		6.093,72
Συνολικές δαπάνες	21.280,04	11.133,84

Φορολογικό έτος	2022	
	Του συζύγου	Της προσφεύγουσας
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδος)		1.471,51
2.Εισόδημα από μισθούς, ημερομίσθια κλπ	17.279,94	
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,64	
4.Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών	1.200,00	2.400,00
Συνολικό εισόδημα	22.352,09	
Ενοίκιο για κύρια κατοικία της οικογένειας	5.999,72	
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049,050)	9.708,52	4.411,18
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (από Πολ.1033)	7.582,31	0,00
Τέλη κυκλοφορίας	810,00	231,72
Συνολικές δαπάνες	24.100,55	4.642,90

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα των υπό έλεγχο φορολογικών ετών που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ.ζ του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου η επίκληση και η προσκόμιση του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της προσφεύγουσας (σχετικό α/α 41 του πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών διαπιστώσεων επί της αναπομπής) απορρίπτεται. Περαιτέρω, αορίστως και αναπόδεικτα προβάλλεται η εκταμίευση ποσού 30.000,00€ από επιχειρηματικό δάνειο (α/α 5 του πίνακα της έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών διαπιστώσεων επί της αναπομπής), ως τρόπος πληρωμής των προσωπικών δαπανών.

Επειδή, από τα με α/α 3,4,8,22 και 25 επισυναπτόμενα του πίνακα που συνέταξε η φορολογική αρχή στα πλαίσια της αναπομπής, προκύπτει ότι:

«η προσφεύγουσα έλαβε επιχειρηματικά δάνεια από τις τράπεζες και για τα οποία κατέβαλε συνολικά 60331,48€ στο έτος 2022. Κατέβαλε επίσης το ποσό των 539,84€ ως δόση επιστρεπτέας προκαταβολής. Άρα κατέβαλε συνολικά για δόσεις δανείων και επιστρεπτέας προκαταβολής ποσό 60871,32€. Επιπλέον εκταμίευσε από το όριο πίστωσής της συνολικό ποσό 80837,41€ στο έτος 2022.

Το ποσό των 60871,32€ είχε υπολογιστεί από τον αρχικό έλεγχο (λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών) ως προσωπική καταναλωτική δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση μη επιχειρηματικών δανείων. Η φορολογική αρχή μετά την προσκόμιση των ανωτέρω με α/α 3,4,8,22 και 25 δικαιολογητικών διαπίστωσε ότι οι εν λόγω καταβολές αφορούν

επαγγελματικά δάνεια και αφαιρεί αυτές από τις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Επιπλέον από το δικαιολογητικό με α/α 3 προκύπτει ότι οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής είναι 4411,18€ και όχι 18411,88€ όπως είχε λανθασμένα δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022».

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λάθους υπολογισμού στον αρχικό πίνακα των δαπανών των Κωδ.049-050 γίνεται δεκτός, ενώ δεκτός γίνεται και ο ισχυρισμός που αφορά τη δαπάνη της Δ.Ε.Η. που υπολογίστηκε επιπλέον των Κωδ. 049-050, καθώς αφορούσε τρεις διαφορετικές παροχές ηλεκτρισμού.

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση της ως άνω προϋπόθεσης προκύπτει ότι η εφαρμογή της προϋποθέτει τη σύγκριση αφενός του **δηλούμενου εισοδήματος** και αφετέρου των **δαπανών** διαβίωσης και ως εκ τούτου, η επίκληση της προσφεύγουσας σχετικά με την ύπαρξη εμβάσματος από τη θεία του συζύγου της ύψους 29.615,59€ (σχετικό με α/α 34 του πίνακα) με το οποίο μπορεί να δικαιολογήσει τις πραγματικές δαπάνες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. τέθηκε η νομική βάση για τη φορολόγηση της προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από μη σταθερή πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, η προσαύξηση περιουσίας αποτελεί και μία από τις πέντε προϋποθέσεις, βάσει της οποίας η φορολογική αρχή δύναται να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεση τεχνική, γεγονός που στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται στο έτος 2022.

Επειδή, από τη διατύπωση του εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)... , 2. ...» προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Κατόπιν αυτού, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται.

Ως προς τους ένατο και δέκατο ισχυρισμό σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου της Αρχής Αναλογιών.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024: «**Η Φορολογική Διοίκηση** δύναται να **προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:**

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4987/2022 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

[...]

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας_εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια **αξιόπιστη αναλογία** (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα **πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης** (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), **στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους)**. Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγорών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος **συνεκτιμά** στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 1ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

$$\text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων} = \frac{\text{Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ} - \text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}{\text{Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ}}$$

$$\text{Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα} = \text{Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ} \times (1 + \text{Αναλογία (\%)} \text{ περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων})$$

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου **συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα**. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη μέθοδο της Αρχής των αναλογιών ως εξής:

«Επειδή η ελεγχόμενη:

- τηρεί μεν απογραφή, αλλά ταυτόχρονα διενεργεί σχεδόν κατ' αποκλειστικότητα λιανικές από Φ.Η.Μ. όπου δεν παρέχει διάκριση των εμπορευμάτων με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να διεξάγει συμπεράσματα για το είδος και την αξία των αποθεμάτων της ελεγχόμενης
- εμπορεύεται μεγάλη ποικιλία εμπορευμάτων, με διαφορετικές τιμές κόστους,
- στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικών πωλήσεων δεν υπάρχει εξατομίκευση των πωληθέντων ειδών, ούτε κάποια διάκριση ανά κατηγορία, προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το περιθώριο κέρδους συγκρίνοντας τα τιμολόγια αγορών με τα τιμολόγια πωλήσεων,
ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει το περιθώριο μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία και τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. (σελ.51 της έκθεσης φ.ε)

[...]

ο έλεγχος με την με αρ. πρωτ./2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 μεταξύ άλλων ζήτησε από την ελεγχόμενη να γνωστοποιήσει στον έλεγχο α) τον τιμοκατάλογο της επιχείρησής για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, β) τον συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών ανά είδος ή κατηγορία προϊόντος, γ) καθώς και ειδικότερες πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής όπως, τα διαστήματα εκπτώσεων και το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης ανά κατηγορία προϊόντος, δ) τον τρόπο (ποσοστό - ποσό/κατηγορία προϊόντος, ημερομηνίες χορήγησης των εκπτώσεων, καθώς επίσης και τα σχετικά αποδεικτικά (συμφωνητικά, γνωστοποιήσεις σε Δ.Ο.Υ. κλπ.)»

Σε απάντηση του ανωτέρου, ο ελεγχόμενος με την με αρ. πρωτ...../16.10.2024 έγγραφη απάντηση αναφέρει ότι «**2. Συντελεστής Μικτού κέρδους** Ο συντελεστής μικτού κέρδους για τα καινούργια προϊόντα είναι ποσό αγοράς $2\chi 24\%$ αλλά συνηθίζεται να γίνεται έκπτωση 10% με 20% ανάλογα με τον πελάτη. Για τα παλιά προϊόντα δίνεται έκπτωση 30 έως 50%. Το stok που μένει από τα καινούρια διατίθεται με έκπτωση την περίοδο των εκπτώσεων.

3. Διαστήματα εκπτώσεων - χορηγούμενο ποσό έκπτωσης. Τα διαστήματα εκπτώσεων είναι αυτά που ισχύουν για όλα τα εμπορικά καταστήματα, όπως καθορίζει ο εμπορικός σύλλογος. Το ποσό έκπτωσης φτάνει έως 50% ανάλογα με τη ζήτηση ή την τιμή του προϊόντος. **8. Διενέργεια εκπτώσεων.** Ουδέποτε δεν προβήκαμε σε εκπτώσεις προϊόντων πέραν των εκπτώσεων που ισχύουν πανελλαδικά και τις ημερομηνίες που ανακοινώνονται από τον εμπορικό σύλλογο. Δύναται η δυνατότητα σε κάποια προϊόντα να πωληθούν με μία μικρή έκπτωση και εκτός περιόδου εκπτώσεων, προκειμένου να ικανοποιηθεί ο πελάτης και να πωληθεί το προϊόν. Τα καταστήματά μας βρίσκονται στην και και δυστυχώς το βιοτικό επίπεδο των πολιτών δεν δίνει την πολυτέλεια για σκληρή εμπορική πολιτική».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4177/2013, τα διαστήματα εκπτώσεων για την ελεγχόμενη περίοδο παρουσιάζονται στους ακόλουθους πίνακες.

[...]

Αξιολογώντας τις έγγραφες διευκρινήσεις του ελεγχόμενου και τα στοιχεία που εμπεριέχονται σε αυτές, ο έλεγχος ακολούθησε την εξής μεθοδολογία, προκειμένου να διεξάγει συμπεράσματα σχετικά με τυχόν αποκρυσάλυψη

- 1) Επειδή, ο ελεγχόμενος, δεν προσδιορίζει τη συνολική αξία αγοράς των «παλαιών» εμπορευμάτων διακριτά για κάθε ελεγχόμενη χρήση, ούτε προσκόμισε κανένα σχετικό στοιχείο το οποίο θα μπορούσε ο έλεγχος να αξιοποιήσει, προκειμένου να προσδιορίσει τη συνολική αξία αγοράς των συγκεκριμένων «παλαιών» εμπορευμάτων, τα οποία η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι κατά την πώλησή τους πραγματοποίησε έκπτωση 30% με 50%, ο έλεγχος απορρίπτει ως αναπόδεικτο και μη αξιολογήσιμο τον συγκεκριμένο ισχυρισμό της ελεγχόμενης. Επιπλέον, από την επεξεργασία των αρχείων Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης, δεν προέκυψε σε καμία περίπτωση η διενέργεια «έκπτωσης» στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- 2) Για τους ίδιους ως άνω λόγους, ο έλεγχος απορρίπτει επίσης τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι συνηθίζεται να γίνεται έκπτωση 10% με 20% ανάλογα με τον πελάτη.
- 3) Ως ποσοστό διενεργούμενης έκπτωσης, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι αυτό «φτάνει έως 50%» χωρίς όμως επίσης να δίνει περαιτέρω πληροφορίες και στοιχεία των υπολοίπων ποσοστών έκπτωσης που διενεργεί στην επιχείρησή της καθώς επίσης και της συνολικής αξίας αγοράς των εμπορευμάτων ανά εφαρμοζόμενο ποσοστό έκπτωσης κατά την πώλησή τους ή κάποιο άλλο αξιοποιήσιμο στοιχείο το οποίο ο έλεγχος θα μπορούσε να λάβει υπόψη του για τον ακριβή προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης ανά κατηγορία εμπορευμάτων.
- 4) Επειδή η ελεγχόμενη δεν παρείχε ακριβείς πληροφορίες σχετικά α) σε ποια συγκεκριμένα είδη εμπορευμάτων το ποσοστό μικτού κέρδους έφτανε το 100%, β) το ακριβές ποσοστό κέρδους που είχαν τα υπόλοιπα είδη, γ) το ποσοστό επί των αγορών των ειδών με περιθώριο κέρδους 100% και δ) το ποσοστό επί των αγορών των υπολοίπων ειδών, ο έλεγχος λαμβάνει ως περιθώριο μικτού κέρδους για όλα τα είδη το ποσοστό που ο ίδιος ο φορολογούμενος δήλωσε θεωρώντας ότι εάν υπήρχε διαφορετικό ποσοστό για κάποια είδη όφειλε να παρέχει την συγκεκριμένη πληροφορία. Άλλωστε, τα στοιχεία αυτά είχαν ζητηθεί από τον

έλεγχο και με την με αρ. πρωτ./2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024.

- 5) Στις προσκομιζόμενες απογραφές ετών 2021 και 2022 η ελεγχόμενη για κάθε εμπόρευμα παραθέτει την αξία αγοράς/τεμαχίου (προκειμένου να προσδιορίσει τη συνολική αποτίμηση της απογραφής) καθώς και την μικτή αξία πώλησης/τεμάχιο για κάθε είδος. Από την επεξεργασία των στοιχείων επαληθεύονται οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης ότι το περιθώριο κέρδους, για όλα τα είδη, είναι η αξία αγοράς Χ 2 πλέον Φ.Π.Α. 24%. Συγκεκριμένα, για τη χρήση 2021 η συνολική αξία αγοράς των απογραφόμενων ειδών/τεμάχιο είναι 54.928,49€ και η αντίστοιχη συνολική μικτή αξίας πώλησης/τεμάχιο είναι 136.225,25€ (54.928,49 Χ 2 πλέον Φ.Π.Α. 24%=136.222,65€). Αντίστοιχα για τη χρήση 2022 η συνολική αξία αγοράς των απογραφόμενων ειδών/τεμάχιο είναι 52.510,38€ και η αντίστοιχη συνολική μικτή αξίας πώλησης/τεμάχιο είναι 130.225,75€ (52.510,38 Χ 2 πλέον Φ.Π.Α/ 24%=136.222,65€).
- 6) Επειδή η ελεγχόμενη δεν παρείχε ακριβείς πληροφορίες σχετικά με το εφαρμοζόμενο ποσοστό έκπτωσης ανά κατηγορία εμπορευμάτων, αλλά η μοναδική και μη αξιοποιήσιμη πληροφορία που παρέχει είναι ότι το μέγιστο ποσοστό έκπτωσης φτάνει το 50% και δεδομένου ότι από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων ΦΗΜ της ελεγχόμενης, δεν προέκυψε η διενέργεια εκπτώσεων «γεγονός που θα παρείχε ασφαλείς πληροφορίες στον έλεγχο σχετικά με τα ποσοστά των διενεργούμενων εκπτώσεων», ο έλεγχος δεν αποδέχεται τους ανωτέρω ισχυρισμούς.

Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το ποσοστό των διενεργούμενων εκπτώσεων, επεξεργάστηκε τα στοιχεία που προέκυψαν από την επεξεργασία των αρχείων Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης για την κρινόμενη περίοδο. Συγκεκριμένα, αφού αρχικά προσδιορίστηκαν τα καθαρά έσοδα και το σύνολο των πωληθέντων τεμαχίων συνολικά την περίοδο των εκπτώσεων, προσδιορίστηκε η μέση καθαρή τιμή πώλησης κάθε τεμαχίου (την περίοδο των εκπτώσεων) διακριτά για κάθε ελεγχόμενο έτος. Με τον ίδιο τρόπο προσδιορίστηκε και η μέση καθαρή αξία πώλησης ανά τεμάχιο την υπόλοιπη (μη εκπτωτική) περίοδο. Λαμβάνοντας την διαφορά των δύο προσδιορισθέντων με τον ως άνω τρόπο, μέσω των τιμών, ο έλεγχος προσδιόρισε το μέσο ποσοστό έκπτωσης που εφάρμοσε η ελεγχόμενη συνολικά στα πωληθέντα είδη, για κάθε ελεγχόμενη περίοδο. Συγκεκριμένα το ποσοστό έκπτωσης για το έτος 2021 προσδιορίστηκε σε 7,95% και για το έτος 2022 σε 8,66%. Αναλυτικά τα δεδομένα του ελέγχου παρουσιάζονται διακριτά ανά ελεγχόμενο έτος:

Φ.Ε. 2021	ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Η.Μ. 2021									
							ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Η.Μ.			
ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Μέση τιμή/τεμάχιο	Ποσοστιαία Διαφορά Μέσης τιμής
Διαστήματα εκπτώσεων	787	29.732,90	1.632	43.214,01	1.078	28.742,41	3.497	101.689,3	29,08	7,95%
Υπόλοιπο Διάστημα	1.267	49.045,97	2.778	79.743,14	2.254	70.209,97 €	6.299	198.999,07	31,59	
Σύνολο	2.054	78.778,87	4.410	122.957,15	3.332	98.952,38 €	9.796	300.688,40	30,70	

Φ.Ε. 2022	ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Η.Μ. 2022							
	...		...		...			
ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΧΙΑ ΤΕΜΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
Διαστήματα εκπνώσεων	684	23.739,60 €	1.379	37.867,83 €	886	24.223,97 €	0	0,00 €
Υπόλοιπο Διάστημα	1.287	49.303,74 €	2.421	73.376,27 €	1.980	58.257,94 €	56	2.099,94 €
Σύνολο	1.971	73.043,35 €	3.800	111.244,10 €	2.866	82.481,91 €	56	2.099,94 €

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ Φ.Η.Μ. 2022				
ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Μέση τιμή/τεμάχιο	Ποσοστιαία Διαφορά Μέσης Τιμής
Διαστήματα εκπτώσεων	2.949	85.831,40 €	29,11 €	8,66%
Υπόλοιπο Διάστημα	5.744	183.037,88 €	31,87 €	
Σύνολο	8.693	268.869,28 €	30,93 €	

Σύμφωνα λοιπόν με όσα ορίζονται στην Α1008/ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020 που διευκρινίστηκε με την Ε.2016/31-01-2020 ο ΣΜΚ της ελεγχόμενης επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των αρχείων Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης, υπολογίζεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2021

Ο ΣΜΚ όπως διαμορφώνεται ανά περίοδο σύμφωνα με τα δεδομένα που έλαβε ο έλεγχος από την επεξεργασία των αρχείων Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης μέσω του προγράμματος ENTAXEI της υπηρεσίας μας έχει ως εξής:

Για αρχική τιμή αγοράς α :

- η αρχική τιμή πώλησης με ποσοστό κέρδους 100% είναι 2α

- η τιμή πώλησης με έκπτωση 7,95% επί της αρχικής τιμής είναι α : (2α - 0,0795 x 2α)

Τιμή αγοράς	Αρχική τιμή πώλησης με κέρδος 100%	Τιμή πώλησης με έκπτωση 7,95% επί της αρχικής τιμής
α	2α	1,84α

[...]

Στους παρακάτω πίνακες παρατίθενται οι χρονικές περίοδοι ανά έτος με τους αντίστοιχους ΣΜΚ σύμφωνα με τις ανωτέρω παραδοχές του ελέγχου:

Φ.Ε. 2021	ΑΡΙΘΜΟΣ ΗΜΕΡΩΝ (Α)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΜΚ% (Β)
Διάστημα εκπτώσεων	130	7,95%	84%
ΥΠΟΛΟΙΠΕΣ ΗΜΕΡΕΣ	235	0%	100%
ΣΥΝΟΛΟ	365		

Ο έλεγχος στη συνέχεια υπολόγισε τον μέσο ΣΜΚ για όλο το έτος ως εξής: $130 \times 84 + 235 \times 100$
Μέσος ΣΜΚ = 95,61%

Ο έλεγχος χρησιμοποίησε τον μέσο ΣΜΚ 95,61% για να προσδιορίσει τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης, εφαρμόζοντας το συγκεκριμένο ποσοστό στο κόστος πωληθέντων για το φορολογικό έτος 2021, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.

ΧΡΗΣΗ 2022

Ο ΣΜΚ όπως διαμορφώνεται ανά περίοδο, σύμφωνα με τα δεδομένα που έλαβε ο έλεγχος από την επεξεργασία των αρχείων Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης μέσω του προγράμματος ENTAXEI της υπηρεσίας μας έχει ως εξής:

Για αρχική τιμή αγοράς α :

- η αρχική τιμή πώλησης με ποσοστό κέρδους 100% είναι 2α

- η τιμή πώλησης με έκπτωση 8,66% επί της αρχικής τιμής είναι α : (2α - 0,0866 x 2α)

Τιμή αγοράς	Αρχική τιμή πώλησης με κέρδος 100%	Τιμή πώλησης με έκπτωση 8,66% επί της αρχικής τιμής
α	2α	1,82α

[..]

Στους παρακάτω πίνακες παρατίθενται οι χρονικές περίοδοι ανά έτος με τους αντίστοιχους ΣΜΚ σύμφωνα με τις ανωτέρω παραδοχές του ελέγχου:

Φ.Ε. 2021	ΑΡΙΘΜΟΣ ΗΜΕΡΩΝ (Α)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΜΚ% (Β)
Διάστημα εκπτώσεων	130	8,66%	82%
ΥΠΟΛΟΙΠΕΣ ΗΜΕΡΕΣ	235	0%	100%
ΣΥΝΟΛΟ	365		

Ο έλεγχος στη συνέχεια υπολόγισε τον μέσο ΣΜΚ για όλο το έτος ως εξής: $130 \times 82 + 235 \times 100$
Μέσος ΣΜΚ = 94,88%».

Τους ως άνω Σ.Μ.Κ. επί του κόστους, η φορολογική αρχή τους εφάρμοσε επί του πραγματικού κόστους πωληθέντων, όπως αυτό το προσδιόρισε από το λογιστικό έλεγχο».

Επειδή, στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε μία επιπλέον γενική έκπτωση 5% σε όλες τις πωλήσεις, λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών της πανδημίας. Για τα stock υποδήματα, που αφορούσαν αγορές προηγούμενων ετών αποδέχθηκε ποσοστό έκπτωσης 40%, ενώ ο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους στο έτος 2021 διαμορφώθηκε σε 84,61% και στο έτος 2022 σε 84,14%.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το Σ.Μ.Κ. επί του κόστους έλαβε υπόψη της την απάντηση της προσφεύγουσας στην πρόσκληση παροχής πληροφοριών σχετικά με την τιμολογιακή πολιτική που ακολουθεί, καθώς και τη σημείωση που ανέγραψε η προσφεύγουσα στο αρχείο αποθεμάτων (απογραφής), όπου δίπλα στην τιμή κτήσης των περισσότερων ειδών υπήρχε «στήλη» με αναγραφόμενη τιμή πώλησης, που ήταν η διπλάσια της τιμής κτήσης. Βάσει αυτής, δέχθηκε κατ' αρχήν ότι το σύνολο των εμπορευμάτων πωλούνται με συντελεστή μικτού κέρδους 100%, απορρίπτοντας εκείνο το μέρος της απάντησης της προσφεύγουσας που αφορά την παροχή εκπτώσεων, αποδεχόμενη μόνο έκπτωση ύψους 7,95% στο έτος 2021 και 8,66% στο έτος 2022 για τις πωλήσεις κατά τη διάρκεια των επίσημων εκπτώσεων, ενώ μετά το Σ.Δ. αποδέχθηκε μια γενική έκπτωση 5%, καθώς και έκπτωση επί του αποθέματος αρχής 40% και διαμορφώνοντας το Σ.Μ.Κ. επί του κόστους σε 84,61% στο έτος 2021 και 84,14% στο έτος 2022.

Επειδή, η κρίση του ελέγχου σχετικά με το Σ.Μ.Κ. επί του κόστους διαμορφώθηκε λαμβάνοντας υπόψη μόνο ένα μέρος της απάντησης της προσφεύγουσας στην πρόσκληση παροχής πληροφοριών, χωρίς οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση, όπως στοιχεία από αντισυμβαλλόμενους, προτεινόμενες τιμές λιανικής πώλησης από προμηθευτές. Ουδέποτε προέβη σε αυτοψία προκειμένου να διαπιστώσει τον τρόπο λειτουργίας των καταστημάτων της προσφεύγουσας, ήτοι εάν διενεργεί και σε ποιο βαθμό εκπτώσεις σήμερα, ποιες είναι οι τιμές στα ράφια, ποιες είναι οι τιμές πώλησης συγκεκριμένων ειδών, παλαιών και νέων, κατά την προβολή στα πλαίσια του ηλεκτρονικού εμπορίου, ούτε έλαβε πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις, προκειμένου ο δείκτης βάσει του οποίου θα προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα να είναι αξιόπιστος, ενώ η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα με α/α 6,33&36 σχετικά του πίνακα της συμπληρωματικής έκθεσης επί της αναπομπής, με τα οποία παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία όπου οι τιμές πώλησης είναι σημαντικά μικρότερες από το 100% των τιμών αγοράς.

Για όλους του παραπάνω λόγους, ο προσδιορισμός του συντελεστή μικτού κέρδους βάσει του οποίου επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κρίνεται μη αξιόπιστος και τα αποτελέσματα θα προσδιοριστούν βάσει των γενικών διατάξεων.

Ως προς τους ενδέκατο και δωδέκατο ισχυρισμούς που αφορούν την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Επειδή, στο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

Άρθρο 21 – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...]»

Άρθρο 22 – Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Άρθρο 23 – Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια.....

β)κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ)οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός

εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους».

Επειδή, με την Πολ. 1061/12-04-2017 - Έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρ. μέσου πληρωμών ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ` στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων 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. Εξαιρέση 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1113/2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄).

«Άρθρο 23 – Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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:

[...]

γ) **Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.** Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν....

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. [...]

Επειδή, στο Ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,»

στο άρθρο 11 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

στο άρθρο 18 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του

προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση».

στο άρθρο 30 παρ.1 & 3 του ότι: «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. [...] 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.».

στο άρθρο 32 του ότι: «1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της

περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, **για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών**, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στο άρθρο 35 παρ.1 ότι «1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:[...] στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο»,

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1282/1992 – Κοινοποίηση διατάξεων του ν.2093/1992 σχετικά με το Φ.ΠΑ. ορίζεται μεταξύ άλλων:

«Άρθρο 23 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Με τις διατάξεις της παρ. 34 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 1.1.1993, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του [άρθρου 23](#) του Ν.1642/1986. Με τις διατάξεις του εδαφίου αυτού, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (φόρος εκροών) τις οποίες ενεργεί το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε απ' αυτόν (φόρος εισροών). Το παραπάνω δικαίωμα έκπτωσης το οποίο είχε ο υποκείμενος στο φόρο και με τις προηγούμενες διατάξεις, με τις νέες διατάξεις επεκτείνεται και στο φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από 1.1.1993 και μετά, καθώς και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12, για τις οποίες υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης.

[...]

4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. [...]

Ειδικότερα:

α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού.

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις

των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους-μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.

Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών.

Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής».

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.[...]*

Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

ι) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36».

4 Το άρθρο 68 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«*Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.*

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.»

5 Το άρθρο 69 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«*Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222 πρώτο εδάφιο, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.»*

6 Το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«*Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»*

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

[...]

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i)».

Επειδή, η γέννηση του δικαιώματος έκπτωσης μπορεί να εξαρτάται μόνο από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η οδηγία Φ.Π.Α. και οι οποίες, εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο γ' της οδηγίας. Αντιθέτως, δεν εξαρτάται κατ' ανάγκην από την απόκτηση τιμολογίου ούτε από την υποβολή δήλωσης και την εκκαθάριση, εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, του ΦΠΑ που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης.[...] Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. απαιτεί να παρέχεται η έκπτωση του φόρου εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν ο υποκείμενος στο φόρο παρέλειψε να τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις..[...] Το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατ' αρχήν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός, δύναται να διασφαλίσει τη φορολογική ουδετερότητα. Ειδικότερα, διασφαλίζει ότι η καταβολή του Φ.Π.Α. και η έκπτωσή του πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, με αποτέλεσμα ο υποκείμενος στο φόρο να απαλλάσσεται πλήρως από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. Θα ήταν αντίθετο προς την ως άνω λογική να επιβαρύνεται προσωρινώς ο υποκείμενος στο φόρο με το Φ.Π.Α. που οφείλεται επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, πολλώ δε μάλλον, εφόσον κανένα ποσό δεν οφείλεται στις φορολογικές αρχές επί μιας τέτοιας απόκτησης. Ως εκ τούτου, και υπό την επιφύλαξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α., η εφαρμογή της εθνικής ρύθμισης δεν μπορεί να εμποδίσει, αυτομάτως και λόγω μη τήρησης τυπικής προϋπόθεσης, την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. που οφείλεται επί ενδοκοινοτικής απόκτησης κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη της εκκαθάρισης του ίδιου ποσού Φ.Π.Α., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των περιστάσεων που ασκούν επιρροή. (απόφαση C-895/19, σκ. 40, 44, 45, 47, 48 & 49).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή στο έτος 2021 απέρριψε συνολικές δαπάνες ύψους 61.442,03€ ως εξής:

Μη εκπιπόμενες δαπάνες άρθρου 23 Ν.4172/2013 Φ.Ε. 2021	
Μη εκπιπόμενες δαπάνες περίπτωσης γ' (ασφαλιστικές εισφορές)	1.087,60 €
Μη εκπιπόμενες δαπάνες περίπτωσης ιδ' (αμοιβές προσωπικού)	24.736,02 €
Μη εκπιπόμενες δαπάνες περίπτωσης ιε' (καταβολή ενοικίων)	3.254,13 €
Σύνολο χρήσης 2021	29.077,75 €

Επιπλέον απέρριψε δαπάνες που κρίθηκε ότι δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 941,98€ πλέον Φ.Π.Α. 182,24€ (σελ.46 της οικείας έκθεσης ελέγχου), καθώς και τις εξής δαπάνες:

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ περ. β' και γ' άρθρου 22 Ν. 4172/2013 Φ.Ε. 2021			
Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Μη προσκόμιση παραστατικών εγγραφής (Σχετ. επαλήθευση 6.2.2.2.2)	14.773,81	14.405,62	3.457,30
Εγγραφή: .../11.11.2021 / ΑΕΒΕ : Δεν προσκομίστηκε	46,21	37,27	8,94

το φορολογικό παραστατικό			
Διπλή καταχώρηση παραστατικού : .../21.08.2021/ ΑΕ	141,39	114,03	27,36
Δαπάνες οι οποίες δεν εγγράφηκαν στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (Σχετ. επαλήθευση 6.2.1.5.2021)	124,97	100,78	24,19
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις οι οποίες δεν εγγράφηκαν στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (Σχετ. επαλήθευση περ. ε της επαλ. 6.2.2.2 πίνακας 6.2.1.6.7.2021)	20.788,10	16.764,60	4.023,50
ΣΥΝΟΛΟ	35.874,48	31.422,30	7.541,29

Επειδή, η φορολογική αρχή στο έτος 2022 απέρριψε συνολικές δαπάνες ύψους 53.490,02€ ως εξής:

Μη εκπιπόμενες δαπάνες άρθρου 23 Ν.4172/2013 Φ.Ε. 2022	
Μη εκπιπόμενες δαπάνες περίπτωσης ιδ' (αμοιβές προσωπικού)	22.325,61 €
Μη εκπιπόμενες δαπάνες περίπτωσης ιε' (καταβολή ενοικίων)	4.534,13 €
Σύνολο χρήσης 2022	26.859,74 €

Επιπλέον απέρριψε δαπάνες που κρίθηκε ότι δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 1.492,12€ πλέον Φ.Π.Α. 332,50€ (σελ.46 της οικείας έκθεσης ελέγχου), καθώς και τις εξής δαπάνες:

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ περ. β' και γ' άρθρου 22 Ν. 4172/2013 Φ.Ε. 2022			
Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Μη προσκόμιση παραστατικών εγγραφής (Σχετ. επαλήθευση 6.2.2.2.2)	5.827,97	4.849,79	978,18
Μη προσκόμιση παραστατικών εγγραφών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (Σχετ. επαλήθευση περ. 6.2.2.2.ε πίνακας 6.2.6.2.Α.2022)	10.559,84	8.516,00	2.043,84
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις οι οποίες δεν εγγράφηκαν στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (Σχετ. επαλήθευση περ. 6.2.2.2.ε πίνακας 6.2.6.7.2022)	14.597,74	11.772,37	2.825,37
ΣΥΝΟΛΟ	31.760,95	25.913,56¹	5.847,39

Επειδή, στα πλαίσια της αναπομπής των νέων προσκομισθέντων στοιχείων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καστοριάς συνέταξε την από 09/07/2025 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την οποία:

«-Για τα επισυναπτόμενα παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και άλλων αγορών/δαπανών με ΑΑ 1,2,15,32,38,39,43,44,45 και 46 τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στον αρχικό έλεγχο:

Ο έλεγχος εξέτασε και αποδέχεται τα ανωτέρω προσκομισθέντα παραστατικά, μειώνοντας ανάλογα τις λογιστικές διαφορές όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί λόγω μη προσκόμισής τους στον αρχικό έλεγχο. Οι λογιστικές διαφορές λόγω μη προσκόμισης παραστατικών διαμορφώνονται με το συμπληρωματικό έλεγχο ως εξής:

Χρήση 2021

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΧΡΗΣΗΣ 2021 ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΗ ΔΕΔ					
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.

¹ Εκ παραδρομής ο έλεγχος εξέπεσε δαπάνες 25.138,16€

22/3/2021	ΕΝΔ.ΤΙΜ ...		700,00	700,00	168,00
25/3/2021	ΕΝΔΟΚ.ΤΙΜ ...	...	298,00	298,00	71,52
31/3/2021	...	.. ΑΕ	654,82	528,08	126,74
31/3/2021	...		44,77	36,10	8,66
		ΣΥΝΟΛΟ	1.697,59	1.562,18	374,92

Ο έλεγχος προέβη σε συμπληρωματικές επαληθεύσεις και για τις μη εκπιπόμενες δαπάνες των περιπτώσεων β και γ του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι δαπάνες που δεν είχαν εγγραφεί στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης και άρα δεν είχαν εκπέσει, προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές από τον αρχικό έλεγχο οπότε ο παρών συμπληρωματικός έλεγχος αφαιρεί τις εν λόγω λογιστικές διαφορές.

Η ελεγχόμενη με τα ΑΑ 55-56 προσκόμισε αποδείξεις από το .. και ... γιατί όπως υποστηρίζει στην ενδικοφανή προσφυγή (σελ.30) οι δαπάνες αυτές αφορούν σε καθαριστικά, απορρυπαντικά κτλ. Ο παρών έλεγχος από την περιγραφή των ειδών στις αποδείξεις που προσκομίστηκαν διαπίστωσε ότι οι δαπάνες αυτές δεν σχετίζονται με την επαγγελματική της δραστηριότητα (πχ. τροφές σκύλου, είδη διατροφής) οπότε απορρίπτει τις αιτιάσεις της ελεγχόμενης και καταλογίζει τα ανάλογα ποσά ως λογιστικές διαφορές.

Οι λογιστικές διαφορές μετά το συμπληρωματικό έλεγχο για τη χρήση 2021 διαμορφώνονται ως εξής:

Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Μη προσκόμιση παραστατικών εγγραφής (πίνακας α)	1.562,18	374,92
Διπλή καταχώρηση παραστατικού ... ΑΕ	114,03	27,36
Δαπάνες που δε σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα	941,98	182,24
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	1.087,60	
Μισθοδοσία μη καταβληθείσα μέσω τράπεζας	24.736,02	
Ενοίκια μη καταβληθέντα μέσω τράπεζας	3.254,13	
ΣΥΝΟΛΟ	31.695,94	584,52

Στη φορολογία Φ.Π.Α απορρίπτεται Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 345,00€.

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΞΟΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2022 ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΗ ΔΕΔ					
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
3/10/2022	...	 Α.Ε.	43,07	43,07	
7/10/2022	...	...	1.763,28	1.422,00	341,28
14/10/2022	...	... ΑΕ	662,13	533,97	128,16
26/10/2022	ΤΙΜ_.../...	...	226,67	182,80	43,87
31/10/2022	ΤΠΥ.....	...	40,37	32,56	7,81
31/10/2022	...	 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜ	22,11	22,11	

31/10/2022	...	 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜ	45,47	45,47	
31/10/2022	...	 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜ	37,53	37,53	
		Σύνολο	2.840,63	2.319,51	521,12

Η ελεγχόμενη με τα ΑΑ 55-56 προσκόμισε αποδείξεις από το ... και γιατί όπως υποστηρίζει στην ενδικοφανή προσφυγή (σελ.30) οι δαπάνες αυτές αφορούν σε καθοριστικά, απορρυπαντικά κτλ. Ο παρών έλεγχος από την περιγραφή των ειδών στις αποδείξεις που προσκομίστηκαν διαπίστωσε ότι οι δαπάνες αυτές δεν σχετίζονται με την επαγγελματική της δραστηριότητα (πχ τροφές σκύλου, είδη διατροφής) οπότε απορρίπτει τις αιτιάσεις της ελεγχόμενης και καταλογίζει τα ανάλογα ποσά ως λογιστικές διαφορές.

Οι λογιστικές διαφορές μετά το συμπληρωματικό έλεγχο για τη χρήση 2022 διαμορφώνονται ως εξής:

Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Μη προσκόμιση παραστατικών εγγραφής (πίνακας β)	2319,51	521,12
Δαπάνες που δε σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα	1492,12	332,50
Μισθοδοσία μη καταβληθείσα μέσω τράπεζας	22325,61	
Ενοίκια μη καταβληθέντα μέσω τράπεζας	4534,13	
ΣΥΝΟΛΟ	30671,37	853,62

Ο αρχικός έλεγχος όπως αναφέρεται και στις εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Με τα ΑΑ 15,38,39,44,45,46,47 η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δεν είχαν προσκομιστεί στον αρχικό έλεγχο εκτός από δύο.

Τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών που δεν προσκομίστηκαν στη ΔΕΔ είναι τα εξής:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
22/3/2021	ΕΝΔ.ΤΙΜ ..		700,00	700,00	168,00
25/3/2021	ΕΝΔΟΚ.ΤΙΜ ...		298,00	298,00	71,52

Τα εν λόγω παραστατικά έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης και έχουν συμπεριληφθεί στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες της 3ης περιόδου 2021. Επειδή όπως αναφέρεται και στην έκθεση ΦΠΑ του αρχικού ελέγχου οι εν λόγω επιχειρήσεις (..... και) έχουν διαρκή συνεργασία με την ελεγχόμενη και εκ παραδρομής δεν δηλώθηκαν οι συναλλαγές στις περιοδικές δηλώσεις, ο παρών έλεγχος αποδέχεται τις ανωτέρω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και για λόγους χρηστής διοίκησης συμπεριλαμβάνει τα ανωτέρω ποσά στις εκροές και εισροές της αντίστοιχης περιοδικής δήλωσης.

Από τα λογιστικά αρχεία της χρήσης 2021 προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθαρής αξίας 88889,31€ πλέον ΦΠΑ 21333,43€. Όμως υπάρχουν διπλές καταχωρήσεις των με αριθμ...../15-3-21,...../23-3-21 και/20-7-21 παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας 1002,70€ πλέον ΦΠΑ 240,65€. Άρα:

	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Ενδοκοινοτικές βιβλίων	88.889,31	21.333,43

Μείον διπλές καταχωρήσεις	1.002,70	240,65
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ 2021	87.886,61	21.092,78

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες αποκτήσεων χρήσης 2021 έχουν υποβληθεί ανακριβώς γιατί στους διορθωτικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες συμπεριλήφθηκαν και οι αξίες των αρχικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων, δηλαδή οι αξίες υπολογίστηκαν δύο φορές, με αποτέλεσμα το σύνολο των ενδοκοινοτικών που προκύπτει από τους ανακεφαλαιωτικούς να είναι πολύ μεγαλύτερο από τις ενδοκοινοτικές που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία. Όμως για ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν προβλέπεται πρόστιμο από τον ΚΦΔ.

Ο αρχικός έλεγχος όπως αναφέρεται και στις εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Με τα ΑΑ η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δεν είχαν προσκομιστεί στον αρχικό έλεγχο.

Από τα λογιστικά αρχεία της χρήσης 2022 προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθαρής αξίας 101983,91€ πλέον ΦΠΑ 24476,14€.

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες αποκτήσεων χρήσης 2022 έχουν υποβληθεί ανακριβώς γιατί στους διορθωτικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες συμπεριλήφθηκαν και οι αξίες των αρχικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων, δηλαδή οι αξίες υπολογίστηκαν δύο φορές, με αποτέλεσμα το σύνολο των ενδοκοινοτικών που προκύπτει από τους ανακεφαλαιωτικούς να είναι πολύ μεγαλύτερο από τις ενδοκοινοτικές που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία. Όμως για ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν προβλέπεται πρόστιμο από τον ΚΦΔ».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με τις λογιστικές διαφορές γίνεται δεκτός.

Ως εκ τούτου, ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών διαμορφώνεται ως εξής:

Έτος 2021

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	291.407,65
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	13.795,68
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	305.203,33
Μείον κόστος πωληθέντων	181.770,65
Μείον αγορές- δαπάνες βάσει λογιστικών αρχείων	108.231,67
ΚΕΡΔΗ (ΚΕΡΔΗ) ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2021	15201,01
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες, άρθρο 22-23 ν.41724/2013	31.695,94
ΤΕΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΗΣ 2021 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	46.896,95
Προσαύξηση περιουσίας αρθρ.21 παρ.4 Ν.4172/2013 που φορολογείται με 33% βάσει άρθρου 29 παρ. 4 Ν.4172/2013	84.136,28

Έτος 2022

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	275.955,96
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας	2.185,42
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου .	278.141,38
Μείον κόστος πωληθέντων	171.232,56
Μείον αγορές- δαπάνες βάσει λογιστικών αρχείων	103.251,89
ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2022	3.656,93

Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες, άρθρο 22-23 ν.41724/2013	30.671,37
ΤΕΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΧΡΗΣΗΣ 2022 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	34.328,30
Προσαύξηση περιουσίας αρθρ.21 παρ.4 Ν.4172/2013 που φορολογείται με 33% βάσει άρθρου 29 παρ. 4 Ν.4172/2013	76.849,38

Ως προς τον δέκατο τρίτο και δέκατο τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα κατά πάγια νομολογία το περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν το είδος ή η φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερκοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «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, 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες,

δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Κατόπιν αυτού, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από **14-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. ... & /16-01-2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 & 2022 και των υπ' αριθμ. ... & /16-01-2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2021 & 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

Ανάλυση		Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021			
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεης	4.230,50	136.705,55	133.313,23	129.082,73
	συζύγου	19.580,84	18.978,36	18.978,36	
Χρεωστικό ποσό φόρου		488,49	54.026,32	43.961,43	43.472,94
Προκαταβολή φόρου		96,55	96,55	96,55	
Συνολικό ποσό φόρου		585,04	54.122,87	44.057,98	43.472,94
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022			26.841,21	21.736,47	21.736,47
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		86,00	72,75	86,00	
Τέλος επιτηδεύματος		1850,00	1.850,00	1.850,00	
Συνολικό ποσό φόρου		2.521,04	82.886,60	67.730,45	65.209,41

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ. .../16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022
---------	--

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεος	3.751,51	140.373,36	113.457,68	109.706,17
	συζύγου	18.420,58	18.420,58	18.420,58	
Χρεωστικό ποσό φόρου		590,70	53.119,34	33.722,68	33.131,98
Προκαταβολή φόρου		72,84	72,84	72,84	
Συνολικό ποσό φόρου		663,54	53.192,18	33.795,52	33.131,98
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022			26.264,32	16.565,99	16.565,99
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		46,32	46,32	46,32	
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Συνολικό ποσό φόρου		2.559,86	81.352,82	52.257,83	49.697,97

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

3)Επί της υπ' αριθμ./16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	291.407,65	562.495,67	392.754,51	101.346,86
Αξία φορολογητέων εισροών	302.518,89	299.891,49	389.913,54	87.394,65
Φόρος εκροών	69.937,83	273.459,08	134.991,83	65.054,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	77.887,37	281.514,14	77.300,65	586,72
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.949,54	7.949,54	4.644,83	3.304,71
Χρεωστικό υπόλοιπο		57.691,18		0,00
Πρόστιμο άρ. 58 ^A του ν.4987/2022		28.845,59		0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		86.536,77		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.949,54	19.390,27	4.644,83	3.304,71

Το ποσό της φορολογικής οφειλής βαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024.

4)Επί της υπ' αριθμ./16-01-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2022.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	275.955,96	657.840,16	380.125,29	104.169,33
Αξία φορολογητέων εισροών	318.689,31	312.793,21	417.009,77	98.320,46
Φόρος εκροών	66.229,43	157.881,63	91.230,07	25.000,64
Υπόλοιπο φόρου εισροών	83.991,39	74.731,14	104.216,69	20.225,30
Πιστωτικό υπόλοιπο	17.761,96	7.949,54	12.986,62	4.775,34
Χρεωστικό υπόλοιπο		83.150,49		0,00
Πρόστιμο άρ. 58 ^A του ν.4987/2022		41.575,25		0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		86.536,77		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.761,96	124.725,74	12.986,62	4.775,34

Το ποσό της φορολογικής οφειλής βαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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

