



m

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25.10.2024

Αριθμός απόφασης: 2924

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 10440 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 2131312348  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29.5.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά

- Της υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,

- Της υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019,

- Του υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τη φορολογική περίοδο 1.10.2018-31.12.2018,

- Του υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τη φορολογική περίοδο 1.10.2019-31.12.2019,
  - Του υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του αρ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2018, και
  - Του υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του αρ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2019.
- του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Το αρ. .... /19.9.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.5.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό .... /19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 22.096,37 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 11.048,19 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.953,23 €.

Με τη με αριθμό .... /19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 18.514,05 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 9.257,03 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.680,54 €.

Με τη με αριθμό .... /19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.10.2018-31.12.2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 11.401,08 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 5.700,54 €,

Με τη με αριθμό .... /19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.10.2019-31.12.2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 4.353,46 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 2.176,73 €,

Με την υπ' αριθ. .... /19.4.2024 Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1η' & 2ε του ΚΦΔ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων καθώς στο βιβλίο απογραφών και στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν γίνεται αναφορά στο πλήθος των παραστατικών, στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκρισή τους και η ταυτοποίηση με τα αποθέματα κα τις αγορές.

Με την υπ' αριθ. ..../19.4.2024 Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1η' & 2ε του ΚΦΔ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων καθώς στο βιβλίο απογραφών και στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν γίνεται αναφορά στο πλήθος των παραστατικών, στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκρισή τους και η ταυτοποίηση με τα αποθέματα κα τις αγορές.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19.4.2024 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛΠ, που συντάχθηκε βάσει της αρ. ..../2022 εντολής ελέγχου. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία στα κρινόμενα έτη είχε ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο πρωτογενούς κατεργασίας ξύλου, προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

**A. Προσαύξηση περιουσίας:** Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν ανατιολόγητες πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 65.553,59 € στο φορολογικό έτος 2018 και 66.916,88 € στο φορολογικό έτος 2019.

**B. Προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες μεθόδους:**

Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες μεθόδους, και ειδικότερα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών βάσει της αρ. ..../24.1.2024 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, λαμβάνοντας υπόψη α. την διαπιστωθείσα παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, β. ανατιολόγητες πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, και γ. ότι τα ποσά των δηλωθέντων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Βάσει των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ -ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	305.544,32	353.048,82	47.504,50
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ-ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ Α' ΥΛΩΝ ΚΤΛ.			
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ Ή 10% ΑΓΟΡΩΝ	121.631,23	121.631,23	0
2. ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	283.969,11	283.969,11	
ΜΕΙΟΝ : ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	129.845,58	129.845,58	0
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ-ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ Α' ΥΛΩΝ ΚΤΛ.	275.754,76	275.754,76	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	29.789,56	77.294,06	47.504,50
ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	25.130,66	25.130,66	
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	4.658,90	52.163,40	47.504,50
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα			

ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	4.658,90	52.163,40	47.504,50
Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει του αρθ.23 ν.4172/2013 - αναμόρφωση			
Δαπάνες μη εκπιπόμενες-λογιστικές διαφορές		1.536,89	1.536,89
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ (ΚΕΡΔΗ)	4.658,90	53.700,29	49.041,39
Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη			
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ</b>	<b>4.658,90</b>	<b>53.700,29</b>	<b>49.041,39</b>

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
φορολογικό έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ -ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	302.795,23	320.934,65	18.139,42
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ-ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ Α' ΥΛΩΝ ΚΤΛ.			
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ Ή 10% ΑΓΟΡΩΝ	132.000,00	129.845,58	-2.154,42
2. ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	261.307,05	261.307,05	
ΜΕΙΟΝ : ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	128.177,66	128.177,66	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ-ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ Α' ΥΛΩΝ ΚΤΛ.	265.129,39	262.974,97	-2.154,42
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	37.665,84	57.959,68	20.293,84
ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	30.190,02	30.190,02	
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	7.475,82	27.769,66	20.293,84
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα			
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	7.475,82	27.769,66	20.293,84
Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει του αρθ.23 ν.4172/2013 - αναμόρφωση			
Δαπάνες μη εκπιπόμενες-λογιστικές διαφορές		168,87	168,87
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ (ΚΕΡΔΗ)	7.475,82	27.938,53	20.462,71
Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη			
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ</b>	<b>7.475,82</b>	<b>27.938,53</b>	<b>20.462,71</b>

Για λόγους χρηστής διοίκησης, η διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα από τον προσδιορισμό εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας με χρήση των εμμέσων τεχνικών ύψους 47.504,50 € στο φορολογικό έτος 2018 και 18.139,42 € στο φορολογικό έτος 2019 αφαιρέθηκε από το συνολικό ποσό των αναιτιολόγητων πιστώσεων καθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι αυτά τα ποσά κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και συνεπώς αιτιολογούν τις εν λόγω πιστώσεις κατά το ποσό αυτό. Συνεπώς η καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας διαμορφώθηκε στα 18.049,09 € στο φορολογικό έτος 2018 και 48.777,46 € στο φορολογικό έτος 2019.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα φορολογητέα εισοδήματα προσδιορίστηκαν ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	4.658,90	53.700,29	49.041,39
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	0,00	18.049,09	18.049,09
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.603,98	1.603,98	0,00
ΤΟΚΟΙ	4,76	4,76	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2018</b>	<b>6.267,64</b>	<b>73.358,12</b>	<b>67.090,48</b>

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	7.475,82	27.938,53	20.462,71
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	0,00	48.777,46	48.777,46
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.603,98	1.603,98	0,00
ΤΟΚΟΙ	8,20	8,20	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2019</b>	<b>9.088,00</b>	<b>78.328,17</b>	<b>69.240,17</b>

Στη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές λαμβάνοντας υπόψη λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω προσδιορισθέντα με τις έμμεσες μεθόδους έσοδα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Η κατάθεση που γίνεται σε κοινό λογαριασμό στον οποίο συνδικαιούχος είναι και ο καταθέτης, και εφόσον δεν τεκμηριώνεται επαγγελματική σχέση, δεν μπορεί να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας. Επανακαταθέσεις και μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ λογαριασμών δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις. Επικαλείται τις αρ. 884/2016 και 1893/2018 αποφάσεις του ΣΤΕ. Επιπροσθέτως, για τις επιμέρους πιστώσεις προβάλλονται οι εξής ισχυρισμοί:

Φορολογικό έτος 2018 (ανά λογαριασμό)				
A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ & ΣΥΜΠΛ. ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ
96	.....	15/6/2018	310,00	Αφορά τον συνδικαιούχο υιός της
131	.....	8/8/2018	1.200,00	
149	.....	9/10/2018	120,00	
153	.....	12/10/2018	500,00	
181	.....	13/12/2018	150,00	
57	.....	17/4/2018	170,00	Αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
83	.....	31/5/2018	800,00	Επιστροφή ποσών που είχαν χορηγηθεί ως δάνειο
112	.....	12/7/2018	1.125,84	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
115	.....	23/7/2018	812,19	
127	.....	5/8/2018	500,00	
152	.....	12/10/2018	500,00	Επιστροφή ποσών που είχαν χορηγηθεί ως δάνειο
155	.....	18/10/2018	700,00	Αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
189	.....	27/12/2018	1.242,00	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ότι είναι δικά της χρήματα, και ανάλωση κεφαλαίου. Στην προσφυγή επικαλείται ότι αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
148	.....	9/10/2018	15.000,00	Στον έλεγχο ισχυρίστηκε ότι αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
177	.....	12/12/2018	10.000,00	Στον έλεγχο επικαλέστηκε επανακατάθεση ποσού που αναλήφθηκε από την ..... την 30.10.2018
24	.....	12/2/2018	3.850,00	Ανάλωση
29	.....	15/2/2018	1.000,00	Επιστροφή ποσών που είχαν χορηγηθεί ως δάνειο
31	.....	22/2/2018	4.500,00	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
47	.....	27/3/2018	5.635,38	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της

62	.....	30/4/2018	2.000,00	Αφορά κατάθεση χρημάτων της
64	.....	30/4/2018	650,00	Αφορά μεταφορά από δικό της λογαριασμό
82	.....	30/5/2018	6.413,33	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
93	.....	11/6/2018	195,85	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ότι αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
102	.....	29/6/2018	5.500,00	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
164	.....	12/11/2018	1.000,00	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
111	.....	10/7/2018	650,00	Αφορά κατάθεση από κόρη της σε κοινό λογαριασμό με την προσφεύγουσα.
67	.....	30/4/2018	100,00	Ανάλωση
159	.....	25/10/2018	929,00	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ανάλωση

Φορολογικό έτος 2019 (ανά λογαριασμό)				
A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ & ΣΥΜΠΛ. ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ
334	.....	29/10/2019	1.000,00	Κατάθεση φίλης του υιού της για διακοπές
358	.....	13/12/2019	1.133,64	Προέρχεται από λογαριασμό κοινό με το γιο της
198	.....	16/1/2019	4.000,00	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
284	.....	26/6/2019	900,00	Αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
359	.....	16/12/2019	1.700,00	Αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
201	.....	21/1/2019	500,00	Αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
209	.....	19/2/2019	220,00	
211	.....	22/2/2019	300,00	
264	.....	23/5/2019	350,00	
325	.....	3/10/2019	800,00	Στον έλεγχο ισχυρίστηκε ότι αφορά πίστωση για την εξόφληση πιστωτικής κάρτας
340	.....	14/11/2019	600,00	
349	.....	4/12/2019	250,00	
222	.....	5/3/2019	2.360,00	Αφορά μεταφορά από κοινό λογαριασμό με τον σύζυγο.
224	.....	6/3/2019	15.000,00	Επικαλείται ανάλωση
197	.....	10/1/2019	1.161,36	Αφορά την κόρη της.
247	.....	16/4/2019	14.000,00	Επικαλείται επανακατάθεση και προσκομίζει δικαιολογητικά για ανάληψη 11000 την 21.3.19 και 4000 την 16.4.19.
227	.....	8/3/2019	109	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ότι είναι από δικά της χρήματα
271	.....	6/6/2019	543,88	Αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγό της
254	.....	9/5/2019	287	Στον έλεγχο ισχυρίστηκε ότι αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
331	.....	23/10/2019	1.237,00	Αφορά μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό της
332	.....	23/10/2019	2.000,00	Κατάθεση από τον υιό της

353	.....	6/12/2019	3.115,00	Αφορά μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό της
368	.....	31/12/2019	11.550,00	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ότι αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
193	.....	4/1/2019	300,00	Αφορά την κόρη της
260	.....	17/5/2019	1.000,00	Στον έλεγχο επικαλέστηκε ότι αφορά δηλωμένα έσοδα από επιχ. δραστηριότητά της
294	.....	24/7/2019	500,00	Αφορά κατάθεση της προσφεύγουσας

Περαιτέρω με την υπό κρίση προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα επικαλέστηκε ανάλυση κεφαλαίου για τις πιστώσεις με α/α 24, 67, 93, 159, 177, 222, 224, 227, 247, 254, 260, 264, 271, 294, 325, 331, 332, 340, 349, 353, 365, 368.

2. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα με την τεχνική της αρχής των αναλογιών ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τη φύρα που εκ των πραγμάτων προκύπτει κατά την επεξεργασία του ξύλου το οποίο δίδεται από την προσφεύγουσα για επεξεργασία στον .....

3. Στον ΦΠΑ, δεν είναι επιτρεπτή η μεταφορά στις φορολογητέες εκροές των εσόδων όπως προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους στη φορολογία εισοδήματος.

4. Όσον αφορά την επιβολή των προστίμων περί μη συμμόρφωσης με τοις κατ' άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αβάσιμοι καθώς η προσφεύγουσα έχει συμμορφωθεί με τις επιταγές των σχετικών διατάξεων.

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1) Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται

ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ «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 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ: «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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «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** σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «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 παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει



υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

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

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

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

**Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:**

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, 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.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ 'Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης': «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 το 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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 την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013': «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.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο

στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. 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. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α.1008/2020 με θέμα 'Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α΄ ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα':

«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 εφαρμοζόμενο 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 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου**

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση,

οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

**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 οριζομένων 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**, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με θέμα 'Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)':

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

**Ειδικότερα:**

**A. 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 φορολογουμένου. 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 φορολογουμένου 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 αγορών 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 δύναται 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν



όμοιο μικτό κέρδος. ....Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....

#### 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 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** στο άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται 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,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο η απο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...»

**Επειδή** στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

....10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε

ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ.1094/23-3-1989: «...τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία .....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις Α. 1041/2019 & Α. 1070/2020 αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικών ετών 2018 & 2019, αντίστοιχα: «Πίνακας 6 ..... Κωδικοί 781-782: Συμπληρώνονται τα ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα και εμφανίζεται ομοίως πίνακας για την ανάλυσή τους: ..... Δάνεια. ... Επιστροφές καταβεβλημένων κεφαλαίων/δανείων»

**Επειδή**, εν προκειμένω, όσον αφορά τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν αναπιολόγητες πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 65.553,59 € στο φορολογικό έτος 2018 και 66.916,88 € στο φορολογικό έτος 2019, η οποία διαμορφώθηκε στα 18.049,09 € (= 66.916,88 - 47.504,50) στο φορολογικό έτος 2018 και 48.777,46 € (= 66.916,88 - 18.139,42) στο φορολογικό έτος 2019, μετά την αφαίρεση της διαφοράς στα ακαθάριστα έσοδα από τον προσδιορισμό εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας με χρήση των εμμέσων τεχνικών ύψους 47.504,50 € στο φορολογικό έτος 2018 και 18.139,42 € στο φορολογικό έτος 2019.

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ... Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την

προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

**Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.**

**Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το μεγάλο αριθμό και συνολικό ύψος των πιστώσεων που η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ήτοι 338 πιστώσεις συνολικού ύψους 1.056.734,50 € (523.395,11 € στο φ.ε. 2018 και 533.339,39 € στο φ.ε. 2019), την αιτιολόγηση στον έλεγχο της συντριπτικής πλειοψηφίας αυτών ήτοι αιτιολογήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 924.264,03 € (457.841,52 € στο φ.ε. 2018 και 466.422,51 € στο φ.ε. 2019), το ύψος των κρινόμενων πιστώσεων, το πλήθος των συνδικαιούχων των λογαριασμών, το γεγονός ότι αφορούν είτε μη ονομαστικές πιστώσεις είτε τους συνδικαιούχους των λογαριασμών (όπως αυτό προκύπτει από την αιτιολογία της συναλλαγής), καθώς και το οικονομικό προφίλ της προσφεύγουσας, κρίνεται ότι οι παρακάτω πιστώσεις συνολικού ύψους 2.000,00 € στο φορολογικό έτος 2018 και πιστώσεις συνολικού ύψους 5.116,00 € στο φορολογικό έτος 2019 αποτελούν μικρά ποσά, δεν αποτελούν διερευνητέα ποσά σύμφωνα με την αρ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ, και συνεπώς δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας:**

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
96	15/6/2018	310,00
149	9/10/2018	120,00
153	12/10/2018	500,00
181	13/12/2018	150,00
57	17/4/2018	170,00
111	10/7/2018	650,00
67	30/4/2018	100,00
	<b>Σύνολο 2018</b>	<b>2.000,00</b>

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
284	26/6/2019	900,00
201	21/1/2019	500,00
209	19/2/2019	220,00
211	22/2/2019	300,00
264	23/5/2019	350,00
325	3/10/2019	800,00
340	14/11/2019	600,00
349	4/12/2019	250,00
227	8/3/2019	109,00
254	9/5/2019	287,00
193	4/1/2019	300,00
294	24/7/2019	500,00
	<b>Σύνολο 2019</b>	<b>5.116,00</b>

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι με α/α 24, 31, 47, 62, 82, 93, 102, 112, 115, 148, 155, 164, 189 πιστώσεις στο φορολογικό έτος 2018 συνολικού ύψους 47.974,59 € και οι με α/α 198, 260, 359, 368 πιστώσεις στο φορολογικό έτος 2019 συνολικού ύψους 18.250,00 € προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Ωστόσο, κατά τον προσδιορισμό της καταλογισθείσας προσαύξεσης περιουσίας συνολικού 18.049,09 € στο φορολογικό έτος 2018 και 48.777,46 € στο φορολογικό έτος 2019 ο έλεγχος έλαβε υπόψη το εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας που προσδιορίστηκε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αφαιρώντας από τις αναιτιολόγητες πιστώσεις (συνολικού ύψους 65.553,59 € στο φορολογικό έτος 2018 και 66.916,88 € στο φορολογικό έτος 2019) ποσό ύψους 47.504,50 € στο φορολογικό έτος 2018 και 18.139,42 € στο φορολογικό έτος 2019, με το σκεπτικό ότι αυτά τα ποσά κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και συνεπώς αιτιολογούν τις εν λόγω πιστώσεις κατά το ποσό αυτό.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κρίνεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις συνολικού ύψους 47.974,59 € στο φορολογικό έτος 2018 και 18.250,00 € στο φορολογικό έτος 2019 έχουν ήδη γίνει δεκτές από τον έλεγχο ως προερχόμενες από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, και δεν έχουν καταλογιστεί ως προσαύξεση περιουσίας. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι με α/α 29, 83, 127, 152 στο φορολογικό έτος 2018 συνολικού ύψους 2.800,00 € αφορούν ποσά από επιστροφή δανείων που είχαν χορηγηθεί στην κα ..... Ωστόσο, δεν προσκομίστηκε κανένα έγγραφο με βέβαια ημερομηνία που να αποδεικνύει τη χορήγηση των εν λόγω δανείων ούτε προσδιορίζεται το ύψος και η ημερομηνία χορήγησης των δανείων. Περαιτέρω, τα εν λόγω ποσά δεν έχουν δηλωθεί με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, όσον αφορά την από 23.10.2019 και με α/α 331 πίστωση ύψους 1.237,00 € προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αφορά μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό που η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος σε άλλο λογαριασμό που είναι επίσης συνδικαιούχος. Δεδομένου ότι με το συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίστηκε σχετικό αποδεικτικό μεταφοράς/εισερχόμενης πίστωσης και εκτύπωση εξερχόμενου εμβάσματος, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και συνεπώς η εν λόγω πίστωση ύψους 1.237,00 € στο φορολογικό έτος 2019 δεν αποτελεί προσαύξεση περιουσίας.

**Επειδή**, όσον αφορά την από 6.12.2019 και με α/α 353 πίστωση ύψους 3.115,00 € προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αφορά μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό που η προσφεύγουσα είναι συνδικαιούχος σε άλλο λογαριασμό που είναι επίσης συνδικαιούχος. Δεδομένου ότι με το συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίστηκε σχετικό αποδεικτικό μεταφοράς/εισερχόμενης πίστωσης και εκτύπωση εξερχόμενου εμβάσματος, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και συνεπώς η εν λόγω πίστωση ύψους 3.115,00 € στο φορολογικό έτος 2019 δεν αποτελεί προσαύξεση περιουσίας.

**Επειδή**, όσον αφορά την από 12.12.2018 και με α/α 177 πίστωση ύψους 10.000,00 € και την από 16.4.2019 και με α/α 247 πίστωση ύψους 14.000,00 € η προσφεύγουσα επικαλείται



επανακατάθεση. Ειδικότερα α) για την με α/α 177 πίστωση ύψους 10.000,00 € επικαλείται ότι αποτελεί επανακατάθεση ποσού που αναλήφθηκε από την ..... την 30.10.2018, και β) για την με α/α 247 πίστωση ύψους 14.000,00 € επικαλείται ότι αποτελεί επανακατάθεση 10.000,00 € που αναλήφθηκε την 21.3.2019 και 4.000,00 € που αναλήφθηκε την 16.4.2019, προσκομίζοντας προς τούτο κίνηση του αρ. .... τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην .....

Προς εξέταση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας η Υπηρεσία μας απέστειλε στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (ΚΕΦΟΜΕΠ) το αρ. ΔΕΔ .....ΕΞ2024/4.10.2024 αίτημα με το οποίο ζητήθηκε η εξέταση της δυνατότητας επανακατάθεσης των επικαλούμενων ποσών λαμβάνοντας υπόψη την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών καθώς και τις προσωπικές και επαγγελματικές δαπάνες και τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, κατά τα οριζόμενα με το ΔΕΑΦ Α .....ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ. Το ΚΕΦΟΜΕΠ απάντησε στο ανωτέρω αίτημα με το αρ. 20551/11.10.2024 έγγραφό του.

σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα δεν είχε διαθέσιμα προς ανάλωση κεφάλαια προηγούμενων ετών και α) όσον αφορά την με α/α 177 πίστωση ύψους 10.000,00 € (για την οποία επικαλείται επανακατάθεση αναληφθέντος ποσού την 30.10.2018) επισημαίνεται ότι βάσει των βιβλίων η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει την περίοδο 1.11.2018-11.12.2018 επαγγελματικές δαπάνες ύψους 10.485,04 €, και β) όσον αφορά την με α/α 247 πίστωση ύψους 14.000,00 (για την οποία επικαλείται επανακατάθεση αναληφθέντων ποσών την 21.3.2019 και 16.4.2019) επισημαίνεται ότι βάσει των βιβλίων η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει την περίοδο 21.3.2019 - 11.4.2019 επαγγελματικές δαπάνες ύψους 9.015,63 €.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων της υπόθεσης, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (ΚΕΦΟΜΕΠ) δεν προέβη, ως όφειλε κατά τα οριζόμενα με το ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ, σε εξέταση της δυνατότητας επανακατάθεσης των επικαλούμενων ποσών, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατόπιν του αρ. ΔΕΔ 1111377ΕΞ2024/4.10.2024 σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας μας, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου και το αρ. ..../11.10.2024 απαντητικό έγγραφο του ΚΕΦΟΜΕΠ, δεν εξετάστηκε η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών καθώς και οι προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας, ενώ όσον αφορά τις επαγγελματικές δαπάνες στο ανωτέρω απαντητικό έγγραφο γίνεται αναφορά μόνο στις δαπάνες όπως αυτές είναι καταχωρισμένες στα απλογραφικά βιβλία της προσφεύγουσας και δεν διενεργήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί εάν αυτές οι δαπάνες εξοφλήθηκαν καθώς και ο τρόπος εξόφλησης αυτών (με μετρητά ή με τραπεζικά μέσα πληρωμής) το διάστημα μεταξύ των αναλήψεων και των καταθέσεων ούτως ώστε να συνάγεται ότι περιορίζεται η δυνατότητα επανακατάθεσης που επικαλείται η προσφεύγουσα. Επιπλέον δεν ελήφθησαν υπόψη τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του ιδίου διαστήματος και ο τρόπος είσπραξής τους.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω κρίνεται ότι ο έλεγχος δεν παρείχε επαρκή και ειδική αιτιολογία για τον καταλογισμό της με α/α 177 πίστωσης ύψους 10.000,00 € στο φορολογικό έτος 2018 και της με α/α 247 πίστωσης ύψους 14.000,00 € στο φορολογικό έτος 2019 ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις, οι προβαλλόμενοι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι καθώς δεν έχουν προσκομιστεί επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

**Επειδή**, όσον αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την τεχνική της αρχής των αναλογιών, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τη φύρα που εκ των πραγμάτων προκύπτει κατά την επεξεργασία του ξύλου το οποίο δίδεται από την προσφεύγουσα για επεξεργασία στον .....

Ωστόσο, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία μητρώου του συστήματος Taxis η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στο “.....”, ήτοι η προσφεύγουσα δεν προβαίνει σε εργασίες που προκαλούν φύρα στην ξυλεία που εμπορεύεται. Περαιτέρω, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου η επιχείρηση του ..... δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προμηθευτών της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στη φορολογία ΦΠΑ, δεν είναι επιτρεπτή η μεταφορά στις φορολογητέες εκροές των εσόδων όπως προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους στη φορολογία εισοδήματος. Ωστόσο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φορολογικής υποχρέωσης και στη φορολογία ΦΠΑ (σχετ. Ε.2016/2020). Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, όσον αφορά την επιβολή των προστίμων περί μη συμμόρφωσης με τις κατ’ άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις με τις αρ. .... /19.4.2024 πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αβάσιμοι καθώς η προσφεύγουσα έχει συμμορφωθεί με τις επιταγές των σχετικών διατάξεων.

Με τις αρ. .... /19.4.2024 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 € για κάθε έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1η’ & 2ε του ΚΦΔ, καθώς σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου στο βιβλίο απογραφών και στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν γίνεται αναφορά στο πλήθος των παραστατικών, στα διακριτικά στοιχεία και κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκρισή τους και η ταυτοποίηση με τα αποθέματα και τις αγορές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δε συμμορφώθηκε με τις κατ’ άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις περί τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Σε κάθε περίπτωση, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση η προσαύξηση περιουσίας προσδιορίζεται ως εξής:

	Έλεγχος	ΔΕΔ
2018	18.049,09	6.049,09
2019	48.777,46	25.308,86

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29.5.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα:

A. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. ....../19.4.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 & 2019 και την τροποποίηση αυτών σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

B. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. ....../19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 & 2019 και τις αρ. ....../19.4.2024 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 & 2019.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

- Η υπ' αριθ. ....../19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**

2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	22.096,37	18.136,37
Πρόστιμο αρ. 58 του ΚΦΔ	11.048,19	9.068,19
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	3.953,23	2.927,85
Σύνολο για καταβολή	37.097,78	30.132,41

- Η υπ' αριθ. ....../19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**

2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	18.514,05	10.769,41
Πρόστιμο αρ. 58 του ΚΦΔ	9.257,03	5.384,71
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	3.680,53	1.840,47
Σύνολο για καταβολή	31.451,61	17.994,58

- Η υπ' αριθ. ....../19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2018**

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	11.401,08
Πρόστιμο αρ. 58Α του ΚΦΔ	5.700,54

Σύνολο για καταβολή	17.101,62
---------------------	-----------

- Η υπ' αριθ. .... /19.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	4.353,46
Πρόστιμο αρ. 58Α του ΚΦΔ	2.176,73
Σύνολο για καταβολή	6.530,19

- Η υπ' αριθ. .. /19.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018  
Πρόστιμο άρθρου 54§1η' & 2ε του ΚΦΔ 2.500,00 €

- Η υπ' αριθ. .... /19.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019  
Πρόστιμο άρθρου 54§1η' & 2ε του ΚΦΔ 2.500,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.