



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 18-02-2026
Αριθμ. Αποφ.: 355

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.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 Ν. 4987/22.

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 **21/10/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα «.....», με έδρα στη, κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της υπ' αριθμ οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/10/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.713,26€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/22, ποσού 9.856,63€, ήτοι **συνολικό ποσό 29.569,89€**.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.556,87€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/22 ποσού 4.278,44€, ήτοι **συνολικό ποσό 12.835,31€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 19/09/2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., λόγω προτεραιοποίησης της υπόθεσης (για το έτος 2025).

Δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2022, εφαρμόζοντας το πρόγραμμα ελέγχου της Α.1293/2019(ΦΕΚ Β'3085/11.07.2019), που εφαρμόζεται από 01.01.2014 και μετά, σε πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία (Β'κατ) και διαπιστώθηκε ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 , διότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και στα δύο ελεγχόμενα φορ. έτη 2021 και 2022, και το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 32 του Ν.5104/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική της *ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ*, η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη με την αρ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε για τα ελεγχόμενα φορ. έτη 2021 και 2022 παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις (Εισοδήματα από όλες τις πηγές- τεκμαρτό εισόδημα) και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (*ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ*).

Πιο συγκεκριμένα, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 και διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ως ακολούθως:

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021 (01.01.-31.12.2021)

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2021	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ - ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	22.988,73€	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	6,87€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ, ΔΩΡΕΕΣ ΚΛΠ	19.522,21€	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-34.755,33€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	22.995,60€	-34.755,33€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	7.762,48€	

ΔΑΠΑΝΕΣ 2021	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	1,03€	
ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	2.278,09€	4.577,85€
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ	1.000,00€	1.000,00€
ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	452,00€	452,00€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΙΝΗΤΗΣ ΚΑΙ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ		843,95€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΟΤΗΣΗΣ	960,00€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΔΡΟΔΟΤΗΣΗΣ	98,97€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	929,13€	249,81€
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	401,80€	105,00€
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	28.505,17€	59.886,78€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	34.626,19€	67.115,39€
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	101.741,58€	

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022 (01.01-31.12.2022)

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2022	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ	23.324,98€	
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	5,17€	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		-12.792,61€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	23.330,15€	-12.792,61€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.537,54€	

ΔΑΠΑΝΕΣ 2022	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡ/ΚΕ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ- ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚ/ΤΑ	0,77€	
ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	2.255,18€	4.560,41€
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΗΝ ΚΑΡΤΩΝ	1,000,00€	1.000,00€
ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	452,00€	452,00€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΙΝΗΤΗΣ ΚΑΙ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ		891,04€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΟΤΗΣΗΣ	980,00€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΔΡΟΔΟΤΗΣΗΣ	104,84€	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	1.055,54€	235,75€
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	401,80€	105,00€
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	12.177,01€	62.506,83€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.427,14€	69.751,03€

ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	88.178,17€
------------------------------	------------

Το φορολογητέο εισόδημα, στις ελεγχόμενες χρήσεις 2021 και 2022 με βάση την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	XP 2021	XP 2022	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	XP2021	XP2022
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	26.078,16	22.969,26	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	22.969,26	12.949,19
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)			2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις			3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης / σεων		
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	148,182,06	155.911,62	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Έσοδα από λοιπές πηγές			5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)			6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	164.859,58	152.733,14

7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές / επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	11.577,81	9.371,09
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.577,85	4.560,41
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη			9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	6.500,00	6.600,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	249,81	235,75
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών			11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	23.263,05	18.361,20
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών			12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων			13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους		
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		
			16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων		

ΣΥΝΟΛΟ	174.260,22	178.880,88	ΣΥΝΟΛΟ	233.997,36	204.810,78
--------	------------	------------	--------	------------	------------

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡ2021	ΧΡ2022
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων / κεφαλαίων	174.260,22	178.880,88
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	233.997,36	204.810,78
Υπόλοιπο	-59.737,14	-25.929,90

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» που προκύπτει από τον δεύτερο πίνακα, θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη η οποία δεν αιτιολογήθηκε.

Για την προκύπτουσα διαφορά των 59.737,14 ευρώ στο φορολογικό έτος 2021 και των 25.929,90 ευρώ στο φορολογικό έτος 2022, δεν δύναται να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, ήτοι δεν δύναται να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού. Επίσης, δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κάθε ελεγχόμενης χρήσης είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, από την προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας μη φορολογητέα ύλη φορολογικού έτους 2021 ποσού 59.737,14 ευρώ και φορολογικού έτους 2022 ποσού 25.929,90 ευρώ, κρίνεται από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και **λογίζεται από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας**.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, εκδόθηκε το με αριθμό σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 10/07/2025, μέσω της εφαρμογής της ΑΑΔΕ e-κοινοποίηση όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινών προσδιορισμών, προκειμένου να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο σημείωμα διαπιστώσεων και αφού ζήτησε και έλαβε παράταση μέχρι την 08.09.2025, υπέβαλλε στην φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτοκόλλου υπόμνημα, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

1. Εσφαλμένη αιτιολογία – εσφαλμένη θεμελίωση έμμεσης τεχνικής ελέγχου κατ' άρθρ. 28 παρ. 2 ΚΦΕ- δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρ. 28 παρ. 2 ΚΦΕ, πολλές από τις δαπάνες που λογίζονται ως προσωπικές είναι νομότυπα περασμένες στα βιβλία της επιχείρησης της και συνιστούν εν τέλει επιχειρηματικές δαπάνες που δεν λαμβάνονται υπόψη για τη νόμιμη εφαρμογή της παρ. 2 του άρ. 28 ΚΦΕ.

2. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης και μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων
-παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης- για να ασκηθεί αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης πρέπει ο φορολογούμενος να έχει πρόσβαση στα έγγραφα, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου σε βάρος του
- ο έλεγχος καταλογίζει ως προσωπικές σειρά δαπανών χωρίς ειδικότερη αιτιολογία
- υπήρχαν πληρωτέα από μέρους της υπόλοιπα των προμηθευτών, τα οποία και εξοφλούσε έναντι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2021 και 2022, με αποτέλεσμα οι σχετικές δαπάνες να μην μπορούν να λογιστούν ως δαπάνες των ελεγχόμενων ετών.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ.27 του ΚΦΔ 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....»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4987/22 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ν.5104/24 ορίζεται ότι: «1. 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. 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.

Η υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.02.2014) Απόφαση του ΓΓΔΕ καθόρισε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 (Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.

Ειδικότερα με την ως άνω υπ' αριθ. ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,... Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ' όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε

μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης προσφεύγουσας χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία... Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσθαισας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής: Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε προσφεύγουσα /νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε προσφεύγουσα /νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος... Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής

των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε προσφεύγουσα /νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1259/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/2014 και διευκρινίστηκε ότι: «...2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε προσφεύγουσας χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ. 1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε προσφεύγουσα χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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, 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](#).

.....

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.

[...]

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 παρ. 6 του άρθρου 36 του ΚΦΔ « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...»

Επειδή, στο άρθρο 76 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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 1&2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι

νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των 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.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις

μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, κατόπιν αξιολόγησης των διαθέσιμων στη Φορολογική Αρχή στοιχείων και των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της προσφεύγουσας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για τα υπό κρίση έτη πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθώς διαπιστώθηκαν τα εξής:

-Μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσης (προσωπικών και οικογενειακών) με το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας, ατομικού και οικογενειακού.

-Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος στοιχειοθέτησε με συγκεκριμένα δεδομένα και αιτιολόγησε πλήρως την χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19-09-2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και διαπιστώθηκε ότι:

«....Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Σύμφωνα με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας μας, στις φορολογικές χρήσεις 2021 & 2022, παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) με αποτέλεσμα τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων να μην επαρκούν για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης της ελεγχόμενης, **συνεπώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.**

Μετά την αξιολόγηση των στοιχείων που έχει στη διάθεσή της η υπηρεσία μας, ήτοι:

1.Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα.

2.Τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014.

3.Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης όπως συμπληρώθηκε από την υπόχρεη και το σύζυγό της.

4.Το έντυπο ερωτηματολόγιο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την 01/01/2021, όπως συμπληρώθηκε από την υπόχρεη και το σύζυγό της.

5.Το έντυπο ερωτηματολόγιο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την 31/12/2022, όπως συμπληρώθηκε από την υπόχρεη και το σύζυγό της,

σε συνδυασμό με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ήτοι αντικείμενο εργασιών και χαρακτηριστικά λειτουργίας, ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου με την από 28/5/2025 εισήγηση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2021 - 2022, την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας (source and applicatlon of funds method) όπως προβλέπεται από τις

διατάξεις του άρθρου 32, παρ. Ι.β' Ν. 5104/2024, η οποία έγινε αποδεκτή από την Προϊσταμένη της υπηρεσίας μας με την υπ' αριθ. 7/28.5.2025 Απόφαση...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της προαναφερθείσας εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ: «..... Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που διέθετε, εισηγήθηκε ως καταλληλότερη τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας η οποία επιλέχθηκε με την αρ. αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Επίσης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο «Γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων», κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23 και 75 του ν.5104/2024, στη συνέχεια της κοινοποιήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου«Πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων και παροχής πληροφοριών», με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων, τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις», τα οποία η προσφεύγουσα επέστρεψε συμπληρωμένα και τα οποία λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω ο έλεγχος, τηρώντας τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014, παρέθεσε τα στοιχεία της εισήγησης, καθώς και της απόφασης έγκρισης έμμεσης τεχνικής στην συναφή έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ολοκληρώνοντας δε τις διεργασίες του, αιτιολόγησε πλήρως τα πορίσματα αυτού επιδίδοντας στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα ακρόασης . Από τα ως άνω εκτεθειμένα καθίσταται σαφές ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόστηκαν ορθώς και η επιλογή της τεχνικής της «ανάλυσης ρευστότητας» ως καταλληλότερης για τη συγκεκριμένη υπόθεση πραγματοποιήθηκε έπειτα από αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το

αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **33 του ν.5104/24** με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».**

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «**Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.**

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

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

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 10/07/2025 το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του Ν.5104/24, καθώς και τις πράξεις των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών των φόρων, προκειμένου η προσφεύγουσα να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να υποβάλει εντός είκοσι (20) ημερών, εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις της ως προς τα ποσά φόρου που καταλογίζονται. Η προσφεύγουσα δε, άσκησε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης καθώς υπέβαλε στην φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτοκόλλου υπόμνημα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5Α του Συντάγματος: «Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων ή συμφερόντων τρίτων.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) (ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999), ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. [...] 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέποτε αιτήθηκε αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου, ώστε να ισχυρίζεται ότι δεν δύναται να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, επειδή δεν είχε πρόσβαση στα συγκεκριμένα έγγραφα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος παραθέτει τις δαπάνες των ετών 2021 και 2022 χωρίς να τεκμηριώνει τον χαρακτήρα τους ως προσωπικές ή οικογενειακές, όπως απαιτεί η σχετική νομοθετική διάταξη. Επιπλέον, όπως ισχυρίζεται, πολλές από τις δαπάνες που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσωπικές είναι νομότυπα περασμένες στα βιβλία της επιχείρησής της και δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Επειδή, αναφορικά με την πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ήτοι ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ισχύουν τα ακόλουθα:

Φορολογικό Έτος 2021

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2021	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Εισόδημα από μισθούς - συντάξεις	22.988,73€	
Μερίσματα τόκοι δικαιώματα	6,87€	
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		-34.755,33€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	22.995,60€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	22.995,60€	

ΔΑΠΑΝΕΣ 2021	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Φόρος που παρακρατήθηκε από τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	1,03€	
Ποσά για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	2.278,09€	4.557,85€
Πληρωμές πιστωτικών καρτών	1.000,00€	1.000,00€
Ασφάλειες αυτοκινήτων	452,00€	452,00€
Δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας		843,95€
Δαπάνες ηλεκτροδότησης	960,00€	
Δαπάνες υδροδότησης	98,97€	
Δαπάνες καταβληθείσες στη ΔΟΥ	929,13€	249,81€
Τέλη Κυκλοφορίας	401,80€	105,00€
Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	28.505,17€	59.886,78€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	34.626,19€	67.115,39€
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	101.741,58€	

Επειδή, τα ποσά που προέρχονται από δάνεια-δωρεές δεν περιλαμβάνουν τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος και συνεπώς δεν δύναται να ληφθούν υπόψη. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2021 το ποσό των 59.886,78€ ήταν δηλωμένο από την ίδια την προσφεύγουσα στον κωδικό 050 «Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος, προκειμένου να εξακριβώσει τα πραγματικά ποσά των εν λόγω δαπανών, επικοινωνήσε με την προσφεύγουσα, η οποία ισχυρίστηκε ότι μέρος αυτών των δαπανών αφορά επαγγελματικές της δαπάνες που αντλήθηκαν αυτόματα από τα δεδομένα των τραπεζικών ιδρυμάτων. Για το λόγο αυτό της στάλθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση παροχής διευκρινήσεων, με την οποία κλήθηκε να θέσει στη διάθεση της υπηρεσίας αιτιολογημένα και με τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, αναλυτικούς πίνακες στους οποίους να αποτυπώνονται ποιες από τις δαπάνες αυτές είναι επαγγελματικές και ποιες προσωπικές. Η προσφεύγουσα, κατόπιν της πρόσκλησης αυτής, προσκόμισε στον έλεγχο την 18/07/2025 δύο ντοσιέ με αναλυτικούς πίνακες και καταστάσεις των τραπεζικών της κινήσεων για την ελεγχόμενη περίοδο, συνοδευόμενα από τιμολόγια προμηθευτών της, με τα οποία απέδειξε ποιες από τις δαπάνες αυτές ήταν επαγγελματικές, στοιχεία τα οποία ο

έλεγχος έκανε δεκτά. Οι υπόλοιπες δαπάνες που δεν αιτιολογήθηκαν καθόλου ή αιτιολογήθηκαν ως προσωπικές από την ίδια, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους ως προσωπικές. Μετά τις παραπάνω ενέργειες, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών για την φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 ανέρχεται σε 23.263,05€ αντί του ποσού των 59.886,78€.

Επειδή, μετά την ως άνω διαπίστωση του ελέγχου, το σύνολο των οικογενειακών δαπανών της προσφεύγουσας και του συζύγου της για το φορολογικό έτος 2021 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΔΑΠΑΝΕΣ 2021	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Φόρος που παρακρατήθηκε από τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	1,03€	
Ποσά για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	2.278,09€	4.557,85€
Πληρωμές πιστωτικών καρτών	1.000,00€	1.000,00€
Ασφάλειες αυτοκινήτων	452,00€	452,00€
Δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας		843,95€
Δαπάνες ηλεκτροδότησης	960,00€	
Δαπάνες υδροδότησης	98,97€	
Δαπάνες καταβληθείσες στη ΔΟΥ	929,13€	249,81€
Τέλη Κυκλοφορίας	401,80€	105,00€
Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	28.505,17€	23.263,05€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	34.626,19€	30.491,66€
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	65.117,85€	

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2021 το δηλούμενο εισόδημα (22.995,60€) δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (65.117,85€) και συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Φορολογικό Έτος 2022

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2022	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Εισόδημα από μισθούς	23.324,98€	
Μερίσματα τόκοι δικαιώματα	5,17€	
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα		-12.792,61€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	23.330,15€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	23.330,15€	

ΔΑΠΑΝΕΣ 2022	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Φόρος που παρακρατήθηκε από τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,77€	
Ποσά για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	2.255,18€	4.560,41€
Πληρωμές πιστωτικών καρτών	1.000,00€	1.000,00€
Ασφάλειες αυτοκινήτων	452,00€	452,00€
Δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας		891,04€
Δαπάνες ηλεκτροδότησης	980,00€	

Δαπάνες υδροδότησης	104,84€	
Δαπάνες καταβληθείσες στη ΔΟΥ	1.055,54€	235,75€
Τέλη Κυκλοφορίας	401,80€	105,00€
Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	12.177,01€	62.506,83€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.427,14€	69.751,03€
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	88.178,17€	

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2022 το ποσό των 62.506,83€ ήταν δηλωμένο από την ίδια την προσφεύγουσα στον κωδικό 050 «Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος, προκειμένου να εξακριβώσει τα πραγματικά ποσά των εν λόγω δαπανών, επικοινωνήσε με την προσφεύγουσα, η οποία ισχυρίστηκε ότι μέρος αυτών των δαπανών αφορά επαγγελματικές της δαπάνες που αντλήθηκαν αυτόματα από τα δεδομένα των τραπεζικών ιδρυμάτων. Για το λόγο αυτό της στάλθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση παροχής διευκρινήσεων, με την οποία κλήθηκε να θέσει στη διάθεση της υπηρεσίας αιτιολογημένα και με τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, αναλυτικούς πίνακες στους οποίους να αποτυπώνονται ποιες από τις δαπάνες αυτές είναι επαγγελματικές και ποιες προσωπικές. Η προσφεύγουσα, κατόπιν της πρόσκλησης αυτής, προσκόμισε στον έλεγχο την 18/07/2025 δύο ντοσιέ με αναλυτικούς πίνακες και καταστάσεις των τραπεζικών της κινήσεων για την ελεγχόμενη περίοδο, συνοδευόμενα από τιμολόγια προμηθευτών της, με τα οποία απέδειξε ποιες από τις δαπάνες αυτές ήταν επαγγελματικές, στοιχεία τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτά. Οι υπόλοιπες δαπάνες που δεν αιτιολογήθηκαν καθόλου ή αιτιολογήθηκαν ως προσωπικές από την ίδια, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους ως προσωπικές.

Μετά τις παραπάνω ενέργειες, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, οι δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022 ανέρχεται σε 18.361,20€ αντί του ποσού των 62.506,73€.

Επειδή, μετά την ως άνω διαπίστωση του ελέγχου, το σύνολο των οικογενειακών δαπανών της προσφεύγουσας και του συζύγου της για το φορολογικό έτος 2022 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΔΑΠΑΝΕΣ 2022	ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΗΣ
Φόρος που παρακρατήθηκε από τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,77€	
Ποσά για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	2.255,18€	4.560,41€
Πληρωμές πιστωτικών καρτών	1.000,00€	1.000,00€
Ασφάλειες αυτοκινήτων	452,00€	452,00€
Δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας		891,04€
Δαπάνες ηλεκτροδότησης	980,00€	
Δαπάνες υδροδότησης	104,84€	
Δαπάνες καταβληθείσες στη ΔΟΥ	1.055,54€	235,75€
Τέλη Κυκλοφορίας	401,80€	105,00€
Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών	12.177,01€	18.361,20€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.427,14€	25.605,40€
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	44.032,54€	

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2022 το δηλούμενο εισόδημα (23.330,15€) δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (44.032,54€) και συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Επειδή, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται αποζημίωση απόλυσης του συζύγου της ύψους 44.800,00€, για την οποία απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής της κατά το έτος 2020, προκειμένου να αιτιολογήσει την κάλυψη δαπανών για τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Επειδή η ύπαρξη της προϋπόθεσης της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 εξετάζεται πριν την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα και οι δαπάνες της ελεγχόμενης χρήσης. Το γεγονός της ύπαρξης χρηματικών διαθέσιμων από προηγούμενα έτη εξετάζεται από την ελεγκτική αρχή κατά την εφαρμογή της τεχνικής ελέγχου, εφόσον έχουν δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο με την υποβολή του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και ακολούθως προστίθενται στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας. Σε κάθε περίπτωση, τα χρηματικά διαθέσιμα προηγούμενων ετών δεν αποτελούν εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε..

Ως εκ τούτου, τυχόν εισοδήματα προηγούμενων ετών δε δύνανται να καλύψουν τη διαφορά που προκύπτει στα επίμαχα φορολογικά έτη και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, η καταχώρηση δαπανών στα βιβλία της δεν αποδεικνύει από μόνη της ότι οι δαπάνες ήταν επαγγελματικές και η απόδειξη υγρών καυσίμων που προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή, στην οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός οχήματος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επαγγελματική δαπάνη, σύμφωνα με την ΠΟΛ1003/14.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός της σχετικά με τις προσωπικές δαπάνες απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στις δαπάνες των ετών 2021 και 2022 υπήρχαν πληρωτέα από μέρους της υπόλοιπα των προμηθευτών, τα οποία και εξοφλούσε έναντι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2021 και 2022 , με αποτέλεσμα οι σχετικές δαπάνες να μην μπορούν να λογιστούν ως δαπάνες των ελεγχόμενων ετών και συνεπώς να είναι εσφαλμένη η διαφορά που της καταλογίζει ο έλεγχος, προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε καρτέλες προμηθευτών.

Επειδή, από τις επιμέρους- αποσπασματικές καρτέλες των αντισυμβαλλόμενων που προσκομίστηκαν, δεν εξάγονται ασφαλή συμπεράσματα (δεν προσκομίζονται έγγραφα τραπεζικών κινήσεων, δεν αναφέρονται ποια φορολογικά στοιχεία προηγούμενων ετών εξοφλήθηκαν στα υπό έλεγχο έτη, ποια φορολογικά στοιχεία των επίμαχων ετών έμειναν ανεξόφλητα, κλπ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1270/2014: «Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές - υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.».

Επειδή, στα σχετικά έντυπα: «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία την 01/01/2021» και «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία την 31/01/2022» που συμπληρώθηκαν υπεύθυνα από την προσφεύγουσα, δηλώθηκε μηδενικό ποσό στους πληρωτέους λογαριασμούς για κάθε ελεγχόμενο έτος.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να αφαιρεθούν οι επαγγελματικές δαπάνες προηγούμενων ετών που καταβλήθηκαν μέσα στο ελεγχόμενο διάστημα, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετες, αλλά αποδεικνύονται πλήρως από τα αναγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες διακρίνονται για την πληρότητα και ακρίβεια τους και περιλαμβάνουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και αοριστίας, είναι προδήλως αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **21/10/2025** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , φορολογικού έτους 2021 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	29.569,89 €	29.569,89 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , φορολογικού έτους 2022.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	12.835,31 €	12.835,31 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.