



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2102

**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 Α' 20),
- 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- 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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, αρ., κατά:

α) της με αριθμό/18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και

β) της με αριθμό/18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της φορολογικής αρχής.

7. Τη με αρ./07-04-2026 Απόφαση Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. .

8. Την από 08/05/2026 και με αρ. πρωτ. 2° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΞ 2026 εισήγηση της φορολογικής αρχής επί της ανωτέρω αναπομπής με πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
9. Το με ID...../12-05-2026 συμπληρωματικό έγγραφο.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-01-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και της από 08/05/2026 και με αρ. πρωτ. 2° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΞ 2026 εισήγηση της φορολογικής αρχής με πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατόπιν της με αρ. /07-04-2026 Απόφασης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /18.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 6.656,37€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 3.328,19€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 9.984,56€, πλέον τόκων. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 119.698,05€, αντί των δηλωθέντων 83.919,54€ και τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 86.452,13€, αντί των δηλωθέντων 88.759,30€.

Με την υπ' αριθμ. /18.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 16.311,99€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 8.156,00 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 24,467,99€, πλέον τόκων. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 156.304,22€, αντί των δηλωθέντων 100.278,37€ και τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 109.853,99€, αντί των δηλωθέντων 115.086,57€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 18/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ (ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019) φορολογικών ετών 2019 & 2020, του Προϊσταμένου 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, δυνάμει της υπ' αριθ. /2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» και δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ άλλων, «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΚΑΛΩΔΙΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΧΩΡΙΣ ΔΙΑΘΕΣΗ ΥΛΙΚΩΝ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ», για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2020, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 2859/2000

(ΦΠΑ), 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019.

Στο πλαίσιο αυτό κρίθηκε ότι για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 του Ν. 4172/2013), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς αφενός διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ, (μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά τα έτη 2019 & 2020) και αφετέρου ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατά τα οικεία έτη, ενώ επιπλέον, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 8.505,70€ στο φορολογικό έτος 2020. Ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επελέγη, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

Επί των ευρημάτων και διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024, μετά των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τα έτη 2019 και 2020, κοινοποιηθέντα ψηφιακώς και σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 5 Ν.5104/2024, με ανάρτηση στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης. Από τον προσφεύγοντα υπεβλήθησαν την 12-12-2025, αφενός το με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΙ 2025 ΠΔ/04-12-2025 Υπόμνημα - Έγγραφες Απόψεις με συνημμένα δικαιολογητικά και αφετέρου, το με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΠΔ 2025 ΠΔ/12-12-2025, με βάση τα οποία, έγιναν μερικώς δεκτές οι θέσεις του προσφεύγοντος, συνεπεία δε αυτών συντάχθηκαν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ. Ως εκροές για τον υπολογισμό του ΦΠΑ ελήφθησαν τα ακαθάριστα έσοδα, ως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι συνολικό ποσό 129.813,95€ για το έτος 2019 & 167.462,72€, για το έτος 2020, δεδομένου ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα από παροχή υπηρεσιών που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους υπολογισμού ήταν μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν και εξαφανιστούν, άλλως και επικουρικώς, μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθμ. /18-12-2025 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2019 και 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμη εφαρμογή της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.
- Η περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ προστέθηκε με το άρθρο 14 Ν.5073/2023, ΦΕΚ Α 204/11.12.2023, το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 3 του αυτού νόμου, εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα. Ως εκ τούτου, καθώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσδιορίστηκαν επί τη βάση μη ισχύουσας, κατά τον κρίσιμο χρόνο, νομοθετικής διάταξης, ο καταλογισμός που επιβλήθηκε βάσει αυτού του προσδιορισμού είναι μη νόμιμος και οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες ως νομικά πλημμελείς.
- 2) Εσφαλμένη η προσφυγή του ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη, λόγω μη πλήρωσης των

προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 του ΚΦΕ. Πλημμελής αιτιολογία.

-Ο έλεγχος στήριξε την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου στην εσφαλμένη παραδοχή της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, χωρίς να εξετάσει και να επισημάνει εάν, συνεπεία της υποτιθέμενης παράβασης, ο λογιστικός έλεγχος κατέστη αδύνατος.

-Η κρίση του ελέγχου περί δήθεν μη έκδοσης των φορολογικών στοιχείων εσόδου που αντιστοιχούν στις αγορές α' υλών και εμπορευμάτων που παρατίθενται στην Έκθεση Ελέγχου είναι απολύτως εσφαλμένη και αυθαίρετη καθώς το σύνολο των στοιχείων αυτών έχουν εκδοθεί νομότυπα. Εκ νέου προσκόμιση αντιγράφων των σχετικών παραστατικών/φορολογικών στοιχείων εξόδου και εσόδου για τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020.

- Στο πλαίσιο της συνήθους και πάγιας επιχειρηματικής πρακτικής, η αγορά πρώτων υλών και εμπορευμάτων, μπορεί να παραλαμβάνονται στην έδρα της επιχείρησης ή στην έδρα επιμέρους συνεργατών της, προς μεταποίηση (π.χ. ξυλουργού), προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθούν και να χρησιμοποιηθούν στα επιμέρους έργα που έχει αναλάβει η επιχείρηση τη δεδομένη χρονική περίοδο, πρακτική που ανταποκρίνεται πλήρως στην οικονομική και επιχειρηματική πραγματικότητα της δραστηριότητας των αντίστοιχων επιχειρήσεων. Ο διαχωρισμός του προορισμού των εκάστοτε αγορών, πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης και σε δεύτερο χρόνο διανέμονται στα έργα.

- Από τον συνολικό αριθμό των εκδοθέντων παραστατικών εσόδου (ήτοι στο σύνολο 92) για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αλλά και από τη συνολική αξία αυτών, προκύπτει ότι έχουν υπερκαλυφθεί όλα τα εκδοθέντα παραστατικά εξόδου (στο σύνολο 68). Όλες οι αγορές που έγιναν τα έτη 2019 και 2020 δικαιολογούνται απόλυτα από τα έργα που βρίσκονταν σε εξέλιξη την επίμαχη περίοδο και από τα σχετικά εκδοθέντα παραστατικά εσόδου.

-Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση κανένα από τα τιμολόγια εξόδου που εκδόθηκαν τα έτη 2019 και 2020, μη αποδεχομένη τοιουτοτρόπως την ανάληψη και διεκπεραίωση του συνόλου των αναληφθέντων εκ μέρους της έργων, αφού δέχεται ότι δεν αγοράστηκαν υλικά και δεν πραγματοποιήθηκαν δαπάνες, χωρίς να απευθυνθεί και θέσει τα σχετικά ερωτήματα στους πελάτες που αναγράφονται στα εκδοθέντα προσκομιζόμενα τιμολόγια εσόδου.

- Δεν συντρέχει η πλήρωση της προϋπόθεσης της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ούτε η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Η ελεγκτική αρχή ουδόλως προσδιορίζει με σαφήνεια και συνέπεια με βάση ποια συγκεκριμένη διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 προσφεύγει στη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

3) Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «αρχή των αναλογιών».

-Ο έλεγχος δεν άντλησε πληροφορίες από την ίδια την επιχείρηση κατά παράβαση των σχετικών εγκυκλίων, οδηγιών και αποφάσεων, που ορίζουν ότι η κύρια πηγή των πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση.

- Ουδόλως αξιοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο τόσο από την ίδια την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και από τρίτες πηγές. Ειδικότερα, δεν αξιοποίησε τα πραγματικά δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν αναζήτησε ούτε συνεκτίμησε στοιχεία από τρίτες πηγές (πχ πελάτες, προμηθευτές κλπ), ούτε αιτιολόγησε την επιλογή των εφαρμοσθεισών αναλογιών, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις, επί των οποίων στηρίχθηκε ο καταλογισμός, νομικώς πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτές.

-Ο ΜΣΚΚ που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των εσόδων δεν είναι ορθός, καθόσον ερείδεται αποκλειστικά επί στοιχείων από τρίτες επιχειρήσεις, τις οποίες

αυθαίρετα χαρακτηρίσε «ομοειδείς». Οι συντελεστές μικτού κέρδους (ΜΚ) των επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν ως βάση σύγκρισης κυμαίνονται από 22,84% έως και 247,16%, απόκλιση που αποκλείει εκ προοιμίου την ύπαρξη ομοιογένειας, δεδομένου ότι επιχειρήσεις με τόσο ακραία διαφοροποίηση δεν μπορούν, κατά κοινή πείρα και λογική, να θεωρηθούν ομοειδείς, καθώς η διακύμανση αυτή δεν συνιστά απόκλιση εντός εύλογων ορίων, αλλά πολλαπλάσια απόκλιση (άνω της δεκαπλάσιας διαφοράς), η οποία, από μόνη της καταδεικνύει ότι δεν πρόκειται για συγκρίσιμα μεγέθη, ώστε να εξάγεται αντιπροσωπευτικός ΜΣΚΚ για εφαρμογή σε τρίτη επιχείρηση. Επομένως, ο εφαρμοσθείς ΜΣΚΚ 85,11% δεν είναι αξιόπιστος και ουδόλως ανταποκρίνεται στο περιθώριο κέρδους με το οποίο δουλεύουν οι πολύ μικρές επιχειρήσεις οι οποίες, λειτουργούν με πολύ μικρότερο περιθώριο κέρδους προκειμένου να προσελκύσουν πελάτες και να είναι βιώσιμες, σε αντίθεση με τις μεγάλες κατασκευαστικές εταιρείες οι οποίες βασίζονται και στη φήμη τους για να αυξήσουν το περιθώριο κέρδους τους,

4) Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας ως προς την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ασάφεια και αοριστία της αιτιολογίας.

-Ουδέν στοιχείο, επεξήγηση, αναφορά ή αιτιολόγηση εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων παρατίθεται, από όπου να προκύπτει ή να συνάγεται, γιατί η εν λόγω μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» κρίνεται ως καταλληλότερη και αποτελεσματικότερη μεταξύ των προσφερόμενων και με βάση ποια συγκεκριμένα στοιχεία ή δεδομένα την υπό κρίσιν περίπτωση, αξιολογήθηκε ότι η επιλογή ως πρόσφορης της συγκεκριμένης μεθόδου για τον προσδιορισμό των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, πολλώ δε μάλλον αφού η εφαρμογή της προϋποθέτει ως κύρια πηγή πληροφοριών την ίδια την επιχείρηση, ενώ στην οικεία έκθεση απορρίπτεται εκ προοιμίου και συλλήβδην κάθε δυνατότητα άντλησης πληροφοριών από την ίδια την επιχείρηση με συνακόλουθη καταφυγή στην άντληση στοιχείων αποκλειστικά από λοιπές επιχειρήσεις

-Παντελής έλλειψη αιτιολογίας ως προς τα στοιχεία και τις πληροφορίες που άντλησε από τρίτες πηγές, την προέλευσή τους, τις ενέργειες στις οποίες προέβη, προκειμένου να καταλήξει σε αξιόπιστο αποτέλεσμα. Δεν παρατίθεται οποιοδήποτε πραγματικό προσδιοριστικό ή συγκριτικό στοιχεία ή δεδομένο των επιχειρήσεων αυτών από το οποίο να προκύπτει ότι παρουσιάζουν ουσιώδη και συγκρίσιμα χαρακτηριστικά που καθιστούν τις εν λόγω επιχειρήσεις ομοειδείς, με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος της συνδρομής των προϋποθέσεων ομοιότητας.

5) Μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση συγκεκριμένων δαπανών αξίας άνω των 500,00€, ελλείψει αποδεικτικού εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Προσκόμιση με την υπό κρίση προσφυγή αποδεικτικών ηλεκτρονικών πληρωμών

6) Μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών. Προσκόμιση με την υπό κρίση προσφυγή αποδεικτικών ηλεκτρονικών πληρωμών μισθοδοσίας και ΕΦΚΑ.

7) Μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών ως προσωπικών και μη παραγωγικών.

8) Μη νόμιμη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία για συγκεκριμένες δαπάνες. Προσκόμιση με την υπό κρίση προσφυγή φορολογικών στοιχείων.

9) Παράνομος καταλογισμός ΦΠΑ. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκροών των δαπανών που αναγνωρίστηκαν ως παραγωγικές.

10) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων ΦΠΑ. Μοναδική αιτιολογία για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων ΦΠΑ αποτελούν οι διαπιστώσεις της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

- Ο έλεγχος δεν προέβη σε επιμερισμό, ούτε εξέτασε, ως όφειλε, αν και σε ποιον συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται οι υποτιθέμενες πρόσθετες εκροές. Στην Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ επαναλαμβάνονται, άνευ περαιτέρω αιτιολογίας ή ειδικής ανάλυσης, τα πορίσματα της Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, με αποτέλεσμα οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης να προσδιορίζονται μηχανιστικά και αδιακρίτως, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων και της Ε.2016/2020.

11) Εσφαλμένος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας. Το ποσό των 8.505,70 Ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε σε μετρητά ως μέρος του τιμήματος αγοράς εκ μέρους του της ισόγειας οικίας 51,00 τ.μ. επί της οδού, αποτελεί άτυπη χρηματική δωρεά από τον πατέρα του. Προσκόμιση με την υπό κρίση προσφυγή σχετικών στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται η προέλευσή του και η αιτία για την οποία καταβλήθηκε.

12) Κακή άσκηση διακριτικής ευχέρειας, παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της αρχής της επιείκειας, δυσανάλογη και άνιση μεταχείριση, με αποκλειστική επίκληση τυπικών στοιχείων και χωρίς συνεκτίμηση της ουσίας των πραγματικών δεδομένων. Η ελεγκτική αρχή δεν συνεκτίμησε το σύνολο των εισοδημάτων του, ανεξαρτήτως αν έχουν περιληφθεί στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ή όχι, προκειμένου να διαπιστώσει εάν πράγματι οι προσωπικές δαπάνες του υπερβαίνουν ή υπολείπονται του εισοδήματός του (χρηματικό ποσό προερχόμενο από πώληση ακινήτου του, με μοναδική επίκληση το γεγονός ότι το εν λόγω ποσό δεν είχε αναγραφεί στον κωδικό 781 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό (μη νόμιμη εφαρμογή της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013)

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν έτυχαν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. ε' Κ.Φ.Ε., αλλά οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 Κ.Φ.Ε., ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας των προσβαλλομένων αιτία εκδόσεώς τους επί τη βάσει μη ισχύουσας, κατά τον κρίσιμο χρόνο, νομοθετικής διάταξης, αλυσιτελώς προβάλλεται, ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋπόθεσης και, κατά τούτο, είναι απορριπτέος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό: (μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ.) & και τον 11^ο ισχυρισμό (εσφαλμένος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 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, με το άρθρο 32 του ν. 5104/2024 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».

Επειδή, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013 – Α' 167), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη (πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023) οριζόταν 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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«...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».

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. 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.

Β. 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, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» και δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ άλλων, «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΚΑΛΩΔΙΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΧΩΡΙΣ ΔΙΑΘΕΣΗ ΥΛΙΚΩΝ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2020, δυνάμει της υπ' αριθ./2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 2859/2000 (ΦΠΑ), 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019.

Στο πλαίσιο αυτό κρίθηκε ότι για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 του Ν. 4172/2013), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς αφενός διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ, (μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά τα έτη 2019 & 2020) και αφετέρου ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατά τα οικεία έτη, ενώ επιπλέον, διαπιστώθηκε προσάυξηση περιουσίας ύψους 8.505,70€ στο φορολογικό έτος 2020. Ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επελέγη, κατόπιν εγκρίσεως με τη με αρ. πρωτ..... ΕΙ 2025 ΠΔ/13-11-2025 απόφαση, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και ιδίως από την από 18/12/2025 οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των παραστατικών διακίνησης, διαπιστώθηκαν ανά φορολογικό έτος αγορές ά υλών και εμπορευμάτων για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου και συγκεκριμένα:

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019:

- Σε 19 περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αγορών ά υλών και εμπορευμάτων, τα οποία προορίζονται σε ταχυδρομικές διευθύνσεις είτε ιδιωτών είτε επιτηδευματιών, καθαρής αξίας 5.337,23€, πλέον ΦΠΑ 1.280€,94 (Πίνακας 1^Α σελ. 13 έκθ. ελέγχου)
- Σε 18 περιπτώσεις, καθαρής αξίας 3.149,59€, πλέον ΦΠΑ 755,88€ (Πίνακας 1Β σελ. 14 έκθ. ελέγχου)

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020:

- Σε 17 περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αγορών ά υλών και εμπορευμάτων, τα οποία προορίζονται σε ταχυδρομικές διευθύνσεις είτε ιδιωτών είτε επιτηδευματιών, καθαρής αξίας 6.619,81€, πλέον ΦΠΑ 1.588,71 (Πίνακας 2^Α σελ. 15 έκθ. ελέγχου)
- Σε 14 περιπτώσεις, καθαρής αξίας 3.692,33€, πλέον ΦΠΑ 886,16€ (Πίνακας 2Β σελ. 15 έκθ. ελέγχου)

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ήτοι τη μη έκδοση εκ μέρους του προσφεύγοντος αποδείξεων ή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, ως ανωτέρω, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1-8 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ο έλεγχος διαπίστωσε την πλήρωση της προϋπόθεσης του άρθρου 28 παρ. 1 β του ν. 4172/2013, (όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας),

Επειδή, επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η πλήρωση της παρ. 2 του 28 του ν. 4172/2013, καθώς, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, κατά τα οικεία φορολογικά έτη, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώνεται στους κάτωθι πίνακες (σελ. 26, 27 έκθ. ελέγχου):

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2020
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	12.048,50
Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα-τόκους	6,13
Δηλωθέν εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	-32.072,47
ΣΥΝΟΛΙΚΟ (ατομικό) Δηλωθέν εισόδημα	12.054,63
Αγορά ακινήτου	60.000,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής	12.514,50
Σύνολο Δαπανών	72.514,50
Φόρος εισοδήματος	6.064,36
ΕΝ.Φ.Ι.Α	2.465,58
Φ.Μ.Α.	2.077,98
Φόρος ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	52.901,20
Τέλη Κυκλοφορίας	98,98
Σύνολο Φόρων	63.608,10
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΑΠΑΝΕΣ	136.122,60

ΔΙΑΦΟΡΑ	-124.067,97
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2019
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	13.079,75
Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα-τόκους	2,92
Δηλωθέν εισόδημα από επιχ.δραστηριότητα	7.834,56
ΣΥΝΟΛΙΚΟ (ατομικό) Δηλωθέν εισόδημα	20.917,23
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής	5.500,00
Σύνολο Δαπανών	5.500,00
Φόρος εισοδήματος	783,93
ΕΝ.Φ.Ι.Α	182,52
Φόρος ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	74.897,31
Λοιποί φόροι	1.568,17
Σύνολο Φόρων	77.431,93
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΑΠΑΝΕΣ	82.931,93
ΔΙΑΦΟΡΑ	-62.014,70

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ύπαρξη ποσού ύψους 8.505,70€, άγνωστης αιτίας/πηγής προέλευσης, το οποίο λογίστηκε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την έννοια της παρ. 4 του ν. 4172/2013, ήτοι προσαύξηση περιουσίας, αφορώσα την καταβολή με μετρητά εκ μέρους του μέρους του τιμήματος αγοράς ακινήτου, με το με αρ. 4963/11/08/2020 συμβολαίου αγοραπωλησίας, για το οποίο δεν απέδειξε την πηγή/αιτία προέλευσής του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη, καθώς ο έλεγχος στηρίχθηκε στην εσφαλμένη παραδοχή της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, χωρίς να εξετάσει και να επισημάνει εάν, συνεπεία της υποτιθέμενης παράβασης, ο λογιστικός έλεγχος κατέστη αδύνατος, ενώ επιπροσθέτως δεν συντρέχει η πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ότι το σύνολο των υπό κρίση παραστατικών αγορών α' υλών και εμπορευμάτων έχει ήδη τιμολογηθεί μόνο εκ του λόγου ότι ως τόπος παράδοσης αναγράφεται η έδρα του και όχι οι διευθύνσεις των επιμέρους έργων για τα οποία προορίζονται. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συντάσσει πίνακα στον οποίο συσχετίζονται οι υπό κρίση αγορές του με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης του. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένως δεν συνυπολόγισε στο πραγματικό εισόδημά του την επικαλούμενη από τον ίδιο ανάλωση κεφαλαίου ποσού 40.000,00€, καθώς και επιμέρους ποσά, όπως τίμημα από πώληση ακινήτου 48.000,00€, ποσό 9.500,00€ από γονική παροχή του πατρός του, ποσό ύψους 532€, καταβληθέν στην επιχείρησή του από το νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα «Δύναμη Ζωής», στο πλαίσιο προγράμματος στήριξης ανέργων, ποσό ύψους 1.369,50€, καταβληθέν την 11/04/2019 από τον ΟΑΕΔ, ποσό 472,50€, καταβληθέν την 12/10/2020 ως αποζημίωση από την ασφαλιστική εταιρεία

Interamerican, ποσό 232.697,52€, καταβληθέν από το Ελληνικό Δημόσιο ως επιστροφή φόρου κληρονομιάς, κατά παράβαση της ΠΟΛ. 1034/2017, κατά την οποία τα ελεγκτικά όργανα, έχουν την υποχρέωση να συνεκτιμούν κάθε πραγματικό στοιχείο που προκύπτει από τον έλεγχο, ακόμη και αν υφίστανται τυπικές πλημμέλειες κατά τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως προστέθηκαν στις προσωπικές του δαπάνες, για το έτος 2019 ποσό ύψους 74.897,31€ από φόρο κληρονομιάς και αντιστοίχως, για το έτος 2020, ποσό 52.901,20€ φόρος κληρονομιάς, ποσό των 60.000,00€, που αφορά αγορά ακινήτου, ενώ, εσφαλμένως υπολόγισε το φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 στο ποσό των 6.064,36€, αντί του ορθού των 2.174,58€.

Επιπλέον, προβάλλει ότι εσφαλμένως λογίστηκε από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 8.505,70 Ευρώ, το οποίο καταβλήθηκε σε μετρητά ως μέρος του τιμήματος αγοράς εκ μέρους του της ισόγειας οικίας 51,00 τ.μ. επί της οδού Ηρακλέους 43, Περιστερί, καθώς αποτελεί αποτελεί άτυπη χρηματική δωρεά από τον πατέρα του, προσκομίζοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχεία υποστηρικτικά του ισχυρισμού του στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η προέλευσή του και η αιτία για την οποία καταβλήθηκε.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή με την από 08/05/2026 και με αρ. πρωτ. 2° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ 372719 ΕΞ 2026 εισήγησή της επί της υπ' αρ. .../07-04-2026 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας και κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, αναφορικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αναφέρει τα εξής: «Κατόπιν της εξέτασης των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ., ο έλεγχος εμμένει στις διαπιστώσεις του και για τους λόγους που οδηγήθηκε σε αυτές, όπως αναλυτικά αναγράφονται στις από 18/12/2025 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019 και Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019, ως προς τα φορολογικά στοιχεία για αγορές α υλών και εμπορευμάτων για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδου. Τα σχετικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν από την Δ.Ε.Δ. αποτελούν τα στοιχεία που τελούσαν σε γνώση και στη διάθεση του διενεργηθέντος ελέγχου της Υπηρεσίας μας και συνεκτιμήθηκαν κατά τη διαμόρφωση των ελεγκτικών κρίσεων-διαπιστώσεων.

Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013

Ο έλεγχος επισημαίνει ότι:

α) οι φόροι που αναγράφονται στους συγκεκριμένους πίνακες (Πίνακες σελ. 26 & 27 της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019) αφορούν σε αυτούς που καταβλήθηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη 2019 & 2020, όπως διαπιστώθηκαν από έρευνα στο πληροφοριακό σύστημα ΝΕΟ TAXIS ως κάτωθι:

.....
β) Ως προς το χρηματικό ποσό των 48.000,00€ που αποτελεί τίμημα από την πώληση ακινήτου, τα σχετικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν από την Δ.Ε.Δ. αποτελούν τα στοιχεία που τελούσαν σε γνώση και στη διάθεση του διενεργηθέντος ελέγχου της Υπηρεσίας μας και συνεκτιμήθηκαν κατά τη διαμόρφωση των ελεγκτικών κρίσεων-διαπιστώσεων.....

Κατόπιν των ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 προκειμένου το εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024, έμμεσες μεθόδους ελέγχου»

Επειδή, σχετικά με τους ισχυρισμούς ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, από την επισκόπηση των προσκομιζόμενων στοιχείων προκύπτουν τα εξής:

α) Τα υπό κρίση τιμολόγια αγορών που αναγράφουν ως τόπο παράδοσης την έδρα του προσφεύγοντος δεν αφορούν σε αναλώσιμα υλικά μικρής αξίας που δεν απαιτείται περαιτέρω τιμολόγηση στον τελικό πελάτη του προσφεύγοντος, αλλά σε αγορές εμπορευμάτων όπως π.χ. πόρτες, νιπτήρες, απορροφητήρες, κλιματιστικά, θυροτηλέφωνα, μπαταρίες μπάνιου κα, για τα οποία πρέπει να αποδειχθεί τόσο η μεταφορά στο τελικό πελάτη όσο και η τιμολόγησή τους.

β) Τα Τ.Π.Υ που έχει εκδώσει ο προσφεύγων και συσχετίζει με τις υπό κρίση αγορές αναγράφουν γενική και αόριστη περιγραφή όπως ξυλουργικές, ηλεκτρολογικές, υδραυλικές εργασίες, ανακαινίσεις κα, χωρίς να προσκομίζονται σχετικά συμφωνητικά από τα οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί.

γ) Για το σύνολο των υπό κρίση τιμολογίων αγορών που αναγράφουν ως τόπο παράδοσης ταχυδρομικές διευθύνσεις είτε ιδιωτών είτε επιτηδευματιών για τα οποία ο έλεγχος έκρινε δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νεότερα στοιχεία.

δ) Σχετικά με τα τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία που αναγράφουν ως τόπο παράδοσης «.....» και ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι η έδρα του ξυλουργού του και τα συσχετίζει με το εκδοθέν Τ.Π.Υ. /18-12-2020 προς τον πελάτη του, αναφέρουμε ότι δεν προσκομίζεται φορολογικό στοιχείο εξόδου από ξυλουργό με την ως άνω έδρα.

Επειδή, συνεπώς, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι οι υπό κρίση αγορές σχετίζονται με ήδη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του. Ως εκ τούτου ορθώς εκρίθη από τον έλεγχο η πλήρωση της τεθείσας από το άρθρο 28 παρ. 1 περ. β του ν. 4172/2013 προϋπόθεσης, στα κρίσιμα φορολογικά έτη, καθώς ταύτη αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου και ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται, μεταξύ άλλων, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επιπροσθέτως δεν απαιτείται να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς η ενέργεια αυτή, αφορά στην περίπτωση που κριθεί ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περίπτωση α του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω, για την ύπαρξη της προϋπόθεσης της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα και οι πραγματικές δαπάνες των ελεγχόμενων χρήσεων. Η ύπαρξη χρηματικών διαθέσιμων από προηγούμενα έτη δεν αποτελεί 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 συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε. .

Ως εκ τούτου, τυχόν πλεονάζοντα χρηματικά διαθέσιμα προηγούμενων ετών, δε δύναται να καλύψουν τη διαφορά που προκύπτει στα επίμαχα φορολογικά έτη και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ωστόσο στο δηλούμενο εισόδημα, ο έλεγχος οφείλει να συμπεριλάβει τα ποσά που αποτελούν εισόδημα της χρήσης και όχι, γενικά, τα ποσά που εισπράττει ο εκάστοτε ελεγχόμενος μέσα σε ένα φορολογικό έτος, αλλά δε συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά

χαρακτηριστικά του εισοδήματος, τούτο δε, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα ποσά αυτά ενδέχεται να αποτυπώνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ΔΕΔ 1457/2026, 227/2026)

Επειδή αντίστοιχα, κατά την επισκόπηση του πίνακα εξόδων, κρίνεται ότι ορισμένα ποσά οφείλουν να αφαιρεθούν με το σκεπτικό ότι δεν αποτελούν δαπάνες διαβίωσης, ήτοι δαπάνες που είναι απαραίτητες για τη διαβίωση του προσφεύγοντος, όπως ισχύει με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τα ποσά για την πληρωμή των φόρων (βλ. ΔΕΔ 1457/2025).

Επειδή, κατ' ακολουθίαν και αναφορικά με την πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, με την παρούσα απόφαση, κρίνεται ότι εν λόγω προϋπόθεση πληρούται για το φορολογικό έτος 2020, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος (12.054,63€) δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος (12.514,50€), ενώ, αντιθέτως για το φορολογικό έτος 2019, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος (20.917,23€) επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος (5.500,00€) και, ως εκ τούτου η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δεν πληρούται.

Επειδή και σε κάθε περίπτωση, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πληρούται στο φορολογικό έτος 2020, η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 (όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σε αμφοτέρω τα φορολογικά έτη, η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1β του ν. 4172/2013 (όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο , 4ο & 10ο προβαλλόμενο ισχυρισμό (εσφαλμένη επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, έλλειψη ειδικής αιτιολογίας ως προς την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ασάφεια και αοριστία της αιτιολογίας, έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων του ΦΠΑ)

Επειδή ο προσφύγων ισχυρίζεται ότι ο ένδικος καταλογισμός πάσχει καθώς ο έλεγχος εφάρμοσε εσφαλμένα την αρχή των αναλογιών, κατά παράβαση των σχετικών εγκυκλίων του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της πάγιας νομολογίας της ΔΕΔ. Ειδικότερα, προβάλλει ότι ο έλεγχος δεν άντλησε πληροφορίες από την ίδια την επιχείρηση, ουδόλως αξιοποίησε κάθε διαθέσιμο στοιχείο τόσο από την ίδια την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και από τρίτες πηγές, δεν αξιοποίησε τα πραγματικά δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν αναζήτησε ούτε συνεκτίμησε στοιχεία από τρίτες πηγές (πχ πελάτες, προμηθευτές κλπ), ούτε αιτιολόγησε την επιλογή των εφαρμοσθεισών αναλογιών, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις, να τυγχάνουν νομικώς πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο ΜΣΚΚ που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των εσόδων δεν είναι ορθός, καθόσον ερείδεται αποκλειστικά επί στοιχείων από τρίτες επιχειρήσεις, οι οποίες αυθαίρετα χαρακτηρίστηκαν

«ομοειδείς». Οι συντελεστές μικτού κέρδους (ΜΚ) των επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν ως βάση σύγκρισης κυμαίνονται από 22,84% έως και 247,16%, απόκλιση που αποκλείει εκ προοιμίου την ύπαρξη ομοιογένειας, δεδομένου ότι επιχειρήσεις με τόσο ακραία διαφοροποίηση δεν μπορούν, κατά κοινή πείρα και λογική, να θεωρηθούν ομοειδείς, καθώς η διακύμανση αυτή δεν συνιστά απόκλιση εντός εύλογων ορίων, αλλά πολλαπλάσια απόκλιση (άνω της δεκαπλάσιας διαφοράς), η οποία, από μόνη της καταδεικνύει ότι δεν πρόκειται για συγκρίσιμα μεγέθη, ώστε να εξάγεται αντιπροσωπευτικός ΜΣΚΚ για εφαρμογή σε τρίτη επιχείρηση. Επομένως, ο εφαρμοσθείς ΜΣΚΚ 85,11% δεν είναι αξιόπιστος και ουδόλως ανταποκρίνεται στο περιθώριο κέρδους με το οποίο δουλεύουν οι πολύ μικρές επιχειρήσεις οι οποίες, λειτουργούν με πολύ μικρότερο περιθώριο κέρδους προκειμένου να προσελκύσουν πελάτες και να είναι βιώσιμες, σε αντίθεση με τις μεγάλες κατασκευαστικές εταιρείες οι οποίες βασίζονται και στη φήμη τους για να αυξήσουν το περιθώριο κέρδους τους. Επιπροσθέτως, ουδέν στοιχείο, επεξήγηση, αναφορά ή αιτιολόγηση εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων παρατίθεται, από όπου να προκύπτει ή να συνάγεται, γιατί η εν λόγω μέθοδος της «αρχής των αναλογιών» κρίνεται ως καταλληλότερη και αποτελεσματικότερη μεταξύ των προσφερόμενων και με βάση ποια συγκεκριμένα στοιχεία ή δεδομένα της υπό κρίσιν περίπτωσης, αξιολογήθηκε η επιλογή ως πρόσφορη της συγκεκριμένης μεθόδου για τον προσδιορισμό των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, πολλώ δε μάλλον αφού η εφαρμογή της προϋποθέτει ως κύρια πηγή πληροφοριών την ίδια την επιχείρηση, ενώ στην οικεία έκθεση τούτο απορρίπτεται εκ προοιμίου. Υφίσταται περαιτέρω, παντελής έλλειψη αιτιολογίας ως προς τα στοιχεία και τις πληροφορίες που άντλησε από τρίτες πηγές, την προέλευσή τους, τις ενέργειες στις οποίες προέβη, προκειμένου να καταλήξει σε αξιόπιστο αποτέλεσμα, καθώς δεν παρατίθεται οποιοδήποτε πραγματικό προσδιοριστικό ή συγκριτικό στοιχεία ή δεδομένο των επιχειρήσεων αυτών από το οποίο να προκύπτει ότι παρουσιάζουν ουσιώδη και συγκρίσιμα χαρακτηριστικά που καθιστούν τις εν λόγω επιχειρήσεις ομοειδείς, με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος της συνδρομής των προϋποθέσεων ομοιότητας. Τέλος επικαλείται ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων, καθώς μοναδική αιτιολογία για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων ΦΠΑ αποτελούν οι διαπιστώσεις της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος δεν προέβη σε επιμερισμό, ούτε εξέτασε, ως όφειλε, αν και σε ποιον συντελεστή ΦΠΑ υπάγονται οι υποτιθέμενες πρόσθετες εκροές, ενώ στην Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ επαναλαμβάνονται, άνευ περαιτέρω αιτιολογίας ή ειδικής ανάλυσης, τα πορίσματα της Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, με αποτέλεσμα οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης να προσδιορίζονται μηχανιστικά και αδιακρίτως, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων και της Ε.2016/2020.

Επειδή στο άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή στο άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή στο άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με την υπό στοιχεία Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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 εφαρμόζόμενο 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 ελέγχου, 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 οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

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

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

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020,

δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών:

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του 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 δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

-επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. [...].

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..**

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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, με την εγκύκλιο Ε 2047/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι

έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.»: «.... 1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, 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 εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος. Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α., η αξία των πράξεων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη στον επιμερισμό της επιπλέον προσδιορισθείσας διαφοράς. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι πράξεις που αφορούν στην πώληση επενδυτικών αγαθών, αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθώς και εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού σύμφωνα με την ΚΥΑ Π 2869/1987 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας.»

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, **διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση**, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, **χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.**

Επειδή η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α., προσδιορίζοντας τις φορολογητέες εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 2859/2000, της Α. 1008/20-01-2020, Ε. 2016/2020 & Ε. 2047/2023, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως διαμορφώθηκε κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και συνέταξε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συνιστά και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλομένων αιτία ελλείψεως αυτοτελούς αιτιολογίας, παρίσταται αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.....».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, η 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 σχετικ με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 2011, παρ. 516-519). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων έχει υποβάλλει την με αριθ...../16-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή επί των με αριθ. και/18-12-2025 Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ, οι οποίες εκδόθηκαν στα πλαίσια της ίδιας εντολής ελέγχου. Η ως άνω προσφυγή εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η με αριθ./18-05-2026 μερικώς δεκτή απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Ειδικότερα έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής και πλημμελούς αιτιολογίας της έμμεσης μεθόδου τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για έκαστο φορολογικό έτος προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις. Βάσει της ως άνω απόφασης τα ακαθάριστα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2019	2020
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	94.726,14	111.436,87
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου (έμμεσες τεχνικές)	129.813,95	167.462,72
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ΔΕΔ με γενικές διατάξεις	103.212,96	121.749,01

Ως προς τους 5^ο-8^ο & 9^ο προβαλλόμενους ισχυρισμούς (μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών αξίας άνω των 500,00€, ελλείπει αποδεικτικού εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, δαπανών μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών, δαπανών που κρίθηκαν προσωπικές και μη παραγωγικές, δαπανών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία, εσφαλμένη μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο των εκροών).

Επειδή, οι ισχυρισμοί που αφορούν τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών αξίας άνω των 500,00€, ελλείπει αποδεικτικού εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, δαπανών μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι διότι ουδόλως επηρεάζουν και αφορούν τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.4308/2014: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000: « 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα και αδικαιολόγητα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες καθώς συνιστούν παραγωγικές αγορές/δαπάνες, ως σχετιζόμενες με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησής του, και για το σύνολο των επίμαχων αγορών/δαπανών έχουν εκδοθεί νομίμως τα αντίστοιχα δικαιολογητικά - φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυποβλήθηκε πληθώρα νέων δικαιολογητικών εγγράφων και αποδεικτικών στοιχείων, ήτοι στοιχεία τα οποία δεν ήταν στη διάθεση του ελέγχου, από την Υπηρεσία μας εξεδόθη η με αρ. /07-04-2026 Απόφαση Αναπομπής προς διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική στο με αρ. πρωτ. 2° ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2026/08-05-2026 έγγραφό της, κατόπιν εξέτασης των εν λόγω στοιχείων κατέγραψε τα ακόλουθα:

«....

○ **στον 7ο λόγο προσφυγής – απόρριψη παραγωγικών δαπανών**

Κατόπιν της εξέτασης των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ., ο έλεγχος εμμένει στις διαπιστώσεις του και για τους λόγους που οδηγήθηκε σε αυτές, όπως αναλυτικά αναγράφονται στις από 18/12/2025 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019 (σελίδες 62 & 63) και Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019 (σελίδες 47 & 48),

○ **στον 8ο Λόγο προσφυγής – μη προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εξόδων**

Από την εξέταση των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ., ο έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση:

- από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης:

- το σύνολο των αναγραφόμενων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών του Πίνακα 3Β της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας **375,96€ για το ελεγχόμενο έτος 2019**

■ τα με Α/Α 1 έως και Α/Α 5 φορολογικά στοιχεία του Πίνακα 4Β της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας **286,85€ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020**, της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019 (σελίδες 19 & 22),

καθότι προσκομίσθηκαν με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές του προσφεύγοντα στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.

- τον αναλογούντα **Φ.Π.Α. των αναγραφόμενων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών:**
- του Πίνακα 1 της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής αξίας Φ.Π.Α. **90,25€ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019**,
- τα με Α/Α 1 έως και Α/Α 5 φορολογικά στοιχεία του Πίνακα 3 της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής αξίας Φ.Π.Α. **68,84€ για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020**, της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 & Α. 1293/2019 (σελίδες 10 & 11).

καθότι προσκομίσθηκαν με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές του προσφεύγοντα στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2859/2000.....

Επειδή, ως προκύπτει από τις ανωτέρω πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογική αρχή επί τη βάση των νέων, προσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχείων, οι φορολογητέες εισροές αναμορφώνονται στο ποσό των 86.828,09€ και ο φόρος που αντιστοιχεί στο ποσό των 22.161,40€ τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2019 και στο ποσό των 110.140,44€ και στο ποσό των 26.452,86€ τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2020.

Ως προς τον 12° ισχυρισμό (κακή άσκηση διακριτικής ευχέρειας, παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας)

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, ειδικότερη έκφανση της οποίας αποτελεί η αρχή της επιείκειας, επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν

αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των ανωτέρω αρχών της απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλονται λόγοι ακύρωσης για τις λοιπές διαφορές του ελέγχου και βάσει των ανωτέρω, ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών, των εισροών, καθώς και η εκκαθάριση του φόρου έχουν, ανά φορολογικό έτος ως ακολούθως:

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της α) υπ' αρ. /18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής β) της υπ' αρ. /18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019

Υπ' αρ. /18-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	Βάσει ελεγχου	ΕΛΕΓΧΟΥ (μετά την αναπομπή)	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		83.919,54	119.698,05	119.698,05	92.406,36	8.486,82
Αξία φορολογητέων εισροών		88.759,30	86.452,13	86.828,09	86.828,09	1.931,21
Σύνολο Φόρου εκροών		20.140,68	28.727,52	28.727,52	22.177,53	2.036,85
Θετικό Υπόλοιπο Φόρου εισροών		22.571,15	22.071,15	22.161,40	22.161,40	409,75
Πιστωτικό υπόλοιπο		2.430,47		-		2.430,47
Χρεωστικό υπόλοιπο			6.656,37	6.566,12	16,13	16,13
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			3.328,19		8,06	8,06
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή			9.984,56	6.566,12	24,19	24,19
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	2.430,49				2.430,49
	για επιστροφή					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020-31/12/2020

Υπ' αρ. /18-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	Βάσει	ΕΛΕΓΧΟΥ μετά από ΑΝΑΠΟΜΠΗ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		ελέγχου			
Αξία φορολογητέων εκροών	100.278,37	156.304,22	156.304,22	110.590,51	10.312,14
Αξία φορολογητέων εισροών	115.086,57	109.553,59	110.140,44	110.140,44	4.946,13
Φόρος εκροών	23.967,16	37.413,36	37.413,36	26.541,72	2.574,56
Θετικό Υπόλοιπο φόρου εισροών	27.586,10	21.101,37	21.170,21	15.887,56	11.698,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.049,43		-		6.049,43
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.311,99	16.243,15	10.654,16	10.654,16
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		8.156,00	8.121,58	5.327,08	5.327,08
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		24.467,99	24.364,73	15.981,24	15.981,24
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	6.049,43			6.049,43
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.