ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, **26.5.2026**
Αριθμός απόφασης: **2276**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348

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 27.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή Α) της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., και Β) του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... κατά α) των με αριθμό ...../19.12.2025 και ...../19.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2019 και 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και β) των με αριθμό ...../19.12.2025 και ...../19.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικών περιόδων 1.1.2019- 31.12.2019 και 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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. Το υπ' αριθ. ...../16.3.2026 Υπόμνημα.

7. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής Α) της ..... και Β) του ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. ...../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 89.627,68 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 44.813,84 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 22.316,68 €, ήτοι συνολικό ποσό 156.758,20 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 271.656,82 €, έναντι του δηλωθέντος 57,80 €.
2. Με την υπ' αριθμ. ...../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 23.120,95 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.560,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 34.681,42 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 70.063,48 €, έναντι του δηλωθέντος 4.873,98 €.
3. Με τη με αρ. ...../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 22.375,04 €, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ύψους 11.187,51 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 33.562,55 €.
4. Με τη με αρ. ...../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 11.601,11 €, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας, ύψους 5.791,97 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 20.350,29 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του- διενεργηθέντος με βάση την υπ΄ αριθ. ...../7.5.2025 εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19.12.2025 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς από τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα κατά τα ελεγχόμενα έτη ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ (ΠΡΑΤΗΡΙΟ) ΒΕΝΖΙΝΗΣ ΚΑΙ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ, φορολογικών ετών 2019 και 2020, προσδιορίστηκε το εισόδημά της τόσο με τις γενικές διατάξεις όσο και με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθώς διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της τεχνικής ρευστότητας και κατόπιν σύγκρισης των δύο αποτελεσμάτων ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως εξής:

ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Τελικό Φορολογητέο Εισόδημα ελέγχου
2019	80.806,29	271.599,02	271.599,02
2020	68.771,72	70.063,48	70.063,48

Επίσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί α) σε εισροές συνολικού καθαρού ποσού 93.229,34 € και ΦΠΑ 22.375,04 € για τη φορολογική περίοδο 1.1.2019- 31.12.2019 και β) σε εισροές συνολικού καθαρού ποσού 60.588,15 € και ΦΠΑ 14.541,16 € για τη φορολογική περίοδο 1.1.2020- 31.12.2020, καθώς τα επίμαχα στοιχεία, τα οποία στη συντριπτική τους πλειοψηφία αντιστοιχούν σε υπηρεσίες από διαφημιστικές εταιρείες, δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παρά το γεγονός ότι με σαφήνεια ζητήθηκαν στο σχετικό αίτημα, ενώ ο έλεγχος προέβη σε ενέργειες ώστε να προσκομισθούν από του εκδότες χωρίς όμως εκείνοι να ανταποκριθούν.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθ. ...../16.3.2026 Υπόμνημα ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ουδέποτε απέδειξε την αρμοδιότητα του για την έκδοση εντολής και την διενέργεια φορολογικού ελέγχου.
2. Το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατά τη διενέργεια του ελέγχου παραβίασε ουσιώδεις και βασικές αρχές που διέπουν η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και ειδικότερα τις διατάξεις των άρθρων 29, 30 και 31 του ν. 5104/2024.
3. Το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ συμπεριέλαβε γεγονότα και περιστάσεις πέραν εκείνων που είχε συμπεριλάβει στο Σ.Δ.Ε., η σύνταξη και η κοινοποίηση του οποίου υποδηλώνει το πέρας του ελέγχου.
4. Το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε μη νομίμως οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων θεωρώντας τον υπόχρεο πρόσωπο στους φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις χωρίς να αποτελεί ελεγχόμενο πρόσωπο.
5. Ως προς τις λογιστικές διαφορές:

Α) Οι λογιστικές διαφορές μισθοδοσίας θα πρέπει να διαμορφωθούν στα 24.337,32 € για το φορολογικό έτος 2019 και στα 41.921,25 € για το φορολογικό έτος 2020.

Β) Τα στοιχεία που εξέδωσαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ..... αφορούν μικρά ποσά για τα οποία δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο ενώ ο ισχυρισμός του ελέγχου για κατακερματισμό των συναλλαγών είναι αβάσιμος.

Γ) Αναιτιολόγητα απορρίφθηκαν οι συναλλαγές με τις επιχειρήσεις .....

Δ) Οι λογιστικές διαφορές ενοικίων θα πρέπει να διαμορφωθούν στα 0,00 € για το φορολογικό έτος 2019 και στα 1.333,38 € για το φορολογικό έτος 2020.

6. Ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, θα πρέπει να αφαιρεθούν από τη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/ εσόδων δαπάνες συνολικού ποσού 236.734,69 € για το φορολογικό έτος 2019 και 187.470,14 € για το φορολογικό έτος 2020, τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο και όχι με μετρητά. Επίσης, θα έπρεπε να προστεθούν στη στήλη των πηγών κεφαλαίων/ εσόδων τα εισπραχθέντα ποσά ΦΠΑ και τα διαθέσιμα χρηματικά ποσά της ατομικής επιχείρησης σε μετρητά. Κατόπιν τούτων δεν θα προέκυπτε καμία διαφορά με τις

έμμεσες τεχνικές ελέγχου, στην περίπτωση που θα είχε τεκμηριωθεί προσηκόντως ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.
7. Ως προς τον ΦΠΑ αναιτιολόγητα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο που αναλογείς στις επίμαχες εισροές με προσχηματική αιτιολογία

Επειδή στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή από τη Δ.ΟΡΓ.Α 1121269 ΕΞ 2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τροποποίηση των αποφάσεων του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) υπό στοιχεία: α) Δ.ΟΡΓ. Α ..... ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β 4738), ως προς τον ανακαθορισμό της κατά τόπον αρμοδιότητας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής και Θεσσαλονίκης και β) Δ.ΟΡΓ.Α ..... ΕΞ 2022/20-07-2022 (Β 3886)», η οποία ισχύει από 01/01/2025 και εφαρμόζεται για εντολές ελέγχου που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και εφεξής, προκύπτει ότι κατά την 7.5.2025, ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθ. ..... εντολής, το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είχε την αρμοδιότητα να ελέγξει την προσφεύγουσα, η οποία έχει έδρα στη χωρική αρμοδιότητα του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 του Κ.Φ.Δ. «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία -βιβλία και στοιχεία»:
«3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. «Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου»:
«3. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή.»

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος- βάσει της ανωτέρω υπ' αριθ...../7.5.2025 εντολής- ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. ...../18.6.2025 αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκαν αντίγραφα λογιστικών αρχείων και στοιχείων της προσφεύγουσας που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2019- 31/12/2020, όπως περιγράφονται στο σώμα της εν λόγω πρόσκλησης και αναφέρονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις εισοδήματος (σε.λ.8-9) και Φ. Π.Α. (σελ.5-6). Ο λογιστής της προσφεύγουσας απέστειλε την 22.5.2025 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τα βιβλία εσόδων εξόδων προκειμένου να προσδιορισθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις προς διενέργεια. Εν συνεχεία, ο έλεγχος βάσει των στοιχείων που είχε

στην διάθεσή του και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α. 1293/2019 και το ν.4172/2013 προσδιόρισε τις επαληθεύσεις που έπρεπε να διενεργηθούν και απέστειλε στην προσφεύγουσα αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.. Ο λογιστής της προσφεύγουσας απέστειλε την 28.7.2025 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αρχεία με στοιχεία που αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 9- 11 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας αποτελούν αντίγραφα και όχι πρωτότυπα, τα οποία έχουν αποσταλεί στον έλεγχο μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ενώ δεν διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος, δεν έχουν εφαρμογή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. περί κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων και άρθρου 30 παρ. 3 του ιδίου νόμου περί σύνταξης απόδειξης παραλαβής τους και επιστροφής τους εντός δεκαημέρου, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024:
«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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.
3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κονιοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή από το βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έλαβε παραστατικά για δαπάνες σχετικές με διαφήμιση από τις επιχειρήσεις ..... συνολικής καθαρής αξίας 83.046,50 € πλέον ΦΠΑ 19.931,16 κατά το φορολογικό έτος 2019 και συνολικής καθαρής αξίας 54.900,00 € πλέον ΦΠΑ 13.884,00 € κατά το φορολογικό έτος 2020, τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε στις Δ.Ο.Υ. Φορολογικής αρμοδιότητας των ανωτέρω επιχειρήσεων έγγραφα ώστε να προσκομιστούν τα φορολογικά στοιχεία και τα κατάλληλα δικαιολογητικά από τις ίδιες τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις προκειμένου ο έλεγχος να λάβει γνώση και να κρίνει τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ...../8.12.2025 έγγραφο του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο επισυνάπτονται οι εκθέσεις ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις δύο τελευταίες επιχειρήσεις, αυτές δεν ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής για

την προσκόμιση των λογιστικών τους αρχείων. Συνεπώς το ανωτέρω έγγραφο του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο περιήλθε στην ελεγκτική υπηρεσία μετά την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. στην προσφεύγουσα την 28. 11.2025 δεν είχε σαν αποτέλεσμα την μεταβολή των αποτελεσμάτων του ελέγχου ως προς το δυσμενέστερο για την προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς οι επίμαχες λογιστικές διαφορές είχαν ήδη συμπεριληφθεί στο Σ.Δ.Ε., συνεπώς δεν υφίσταται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος συμπεριέλαβε γεγονότα και περιστάσεις πέραν εκείνων που είχε συμπεριλάβει στο Σ.Δ.Ε., η σύνταξη και η κοινοποίηση του οποίου υποδηλώνει το πέρας του ελέγχου, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το 2ο ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε μη νομίμως οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος σε βάρος του δεύτερου εκ των προσφευγόντων θεωρώντας τον υπόχρεο πρόσωπο στους φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις χωρίς να αποτελεί ελεγχόμενο πρόσωπο, πλην όμως από τις προσβαλλόμενες πράξεις σαφώς προκύπτει ότι οι διαφορές φόρου αναφέρονται μόνο στα εισοδήματα της προσφεύγουσας ..... ενώ αποκλειστικά στον δικό της ΑΦΜ έχουν βεβαιωθεί τα σχετικά ποσά φόρου. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελής.

Επειδή στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:
α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.
2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 33 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:
«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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013» αναφέρονται τα εξής:
«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.
Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.
2. [...]
3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :
α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

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

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

[.....]

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 στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:
«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 ελεγχομένης 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 ελεγχομένης 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. [...]
2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:
• Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

• Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

• Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

• Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

• Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

• Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

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,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).
Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 με θέμα: «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου»:
«1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).
Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.
Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».
Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:
1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του **Κ.Φ.Α.Σ.**).
3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της **παρ.2 του άρθρου 4** ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.
Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχομένου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.
Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχομένου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγουμένου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχομένου έτους. *[...]*
12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων
Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγουμένου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους» *[...]*
13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.
Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:
1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).
2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του **Κ.Φ.Α.Σ.**).
3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)
4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων
5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών.
6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας
7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.
Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.
Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.
8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές.

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες
10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.
11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).
12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.
Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχομένου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγουμένου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχομένου έτους.
13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.
Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχομένου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγουμένου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχομένου έτους.
14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.
15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγουμένου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών».
Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών». ***[...]***
16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.
Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.
Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013**, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.»

Επειδή στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 καθώς το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης και για τα δύο ελεγχόμενα έτη. Κατόπιν τούτου το εισόδημα

της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας για τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020, βάσει της υπ' αριθμ. ...../13.10.2025 Αποφάσεως της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μετά την από 10.10.2025 εισήγηση του ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, έκρινε ότι η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι **η τεχνική ανάλυση ρευστότητας** με την οποία προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του ελεγχομένου προσώπου.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή προβάλει ως λόγο ακύρωσης ότι δεν πληρούνται στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις για εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του πλην όμως όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης καθώς το συνολικό δηλωθέν εισόδημα ανέρχεται στα 13.716,50 €, ενώ οι δαπάνες ανέρχονται στα 15.000,00€ (κωδ. 049 βάσει δήλωσης) για το φορολογικό έτος 2019 και το συνολικό δηλωθέν εισόδημα ανέρχεται στα 20.684,18 €, ενώ οι δαπάνες ανέρχονται στα 22.000,00€ (κωδ. 049 βάσει δήλωσης) για το φορολογικό έτος 2020. Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι και για τα δύο ελεγχόμενα έτη πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. και ορθώς προσδιορίσθηκε το εισόδημα της προσφεύγουσας με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν πρόσθεσε στη στήλη των πηγών τα εισπραχθέντα ποσά Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα να προκύψουν διαφορές. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι αντίστοιχα ο έλεγχος δεν πρόσθεσε στη στήλη των αναλώσεων τον Φ.Π.Α. δαπανών που κατέβαλε η προσφεύγουσα στους προμηθευτές της ούτε τον Φ.Π.Α. που απέδωσε στο Δημόσιο με τις σχετικές δηλώσεις. Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. είναι φόρος που εισπράττεται και αποδίδεται και όχι έσοδο της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να αφαιρεθούν από τη στήλη των αναλώσεων κεφαλαίων/ εσόδων δαπάνες συνολικού ποσού 236.734,69 € για το φορολογικό έτος 2019 και 187.470,14 € για το φορολογικό έτος 2020, οι οποίες εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο και όχι με μετρητά. Ωστόσο σύμφωνα με την τεχνική ανάλυση ρευστότητας λαμβάνονται υπόψη όλα τα έσοδα και οι δαπάνες ανεξάρτητα εάν αυτές διενεργούνται μέσω τραπεζικού συστήματος ή με μετρητά.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα δεν επικαλέστηκε την ύπαρξη διαθέσιμου εισοδήματος σε μετρητά στην έναρξη και τη λήξη των ελεγχόμενων περιόδων. Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος διενήργησε τη σχετική επαλήθευση καταρτίζοντας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2001- 2018 στον οποίο συμπεριέλαβε όλα τα δηλωθέντα έσοδα και τις διενεργηθείσες δαπάνες και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να διατηρεί μετρητά εκτός πιστωτικού συστήματος την 31.12.2018 συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι θα έπρεπε να προστεθούν στη στήλη των πηγών κεφαλαίων/ εσόδων τα διαθέσιμα χρηματικά ποσά της ατομικής επιχείρησης σε μετρητά προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας σχετικά με τις λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος προβάλλονται αλυσιτελώς καθώς, όπως προαναφέρθηκε, και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίσθηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας και δεν προστέθηκαν οι διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος τεκμηριωμένα απέρριψε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού καθαρού ποσού 114.538,76 € για το φορολογικό έτος 2019 και 106.974,38 € για το φορολογικό έτος 2020 για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς τις λογιστικές διαφορές μισθοδοσίας και ΕΦΚΑ, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές, λόγω μη καταβολής με τραπεζικό μέσο και μη προσκόμισης στοιχείων καταβολής, ποσού 46.278,55 € για το φορολογικό έτος 2019 και 65.217,34 € για το φορολογικό έτος 2020. Κατόπιν των προσκομισθέντων στοιχείων με το υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων ο έλεγχος μείωσε τις ως άνω λογιστικές διαφορές μισθοδοσίας και ΕΦΚΑ στο ποσό των 26.578,87 € για το φορολογικό έτος 2019 και 45.578,87 € για το φορολογικό έτος 2020. Περαιτέρω με το υποβληθέν υπόμνημα προσκομίζονται βεβαιώσεις του ΕΦΚΑ, περί καταβολής ασφαλιστικών εισφορών 2.353,05 € το έτος 2019 και 752,79 € το έτος 2020, οι οποίες γίνονται δεκτές.
Συνεπώς με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται λογιστικές διαφορές μισθοδοσίας και ΕΦΚΑ ποσού 24.225,82 € για το φορολογικό έτος 2019 και 44.826,08 € για το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η σύγκριση των αποτελεσμάτων βάση γενικών διατάξεων και έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού έχει ως εξής:

ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Τελικό Φορολογητέο Εισόδημα ελέγχου
2019	78.453,24	271.599,02	271.599,02
2020	68.018,93	70.063,48	70.063,48

Συνεπώς ουδόλως τροποποιούν τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 32 του ν. 2859/2000*:*
«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
β) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν**,
γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου, [....]».

Επειδή, σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκομίσθηκαν τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά εισροών συνολικού καθαρού ποσού 93.229,34 €, για τη φορολογική περίοδο 1.1.2019- 31.12.2019, συνολικού καθαρού ποσού 60.588,15 €, για τη φορολογική περίοδο 1.1.2020- 31.12.2020, ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. ύψους 22.375,04 € και 14.541,16 €, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19.12.2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ η προσφεύγουσα που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής Α) της ..... ΑΦΜ ..... και Β) του ....., ΑΦΜ ....., και την **επικύρωση** α) των με αριθμό ...../19.12.2025 και ...../19.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2019 και 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και β) των με αριθμό ...../19.12.2025 και ...../19.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικών περιόδων 1.1.2019- 31.12.2019 και 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Α) Φόρος Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2019	
Χρεωστικό ποσό	89.627,68

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	44.813,84
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	22.316,68
Σύνολο	**156.758,20**

(Ως η υπ' αριθ. ...../19.12.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2020	
Χρεωστικό ποσό	23.120,95
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	11.560,48
Σύνολο	**34.681,42**

(Ως η υπ' αριθ. ...../19.12.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Β) Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 1.1.2019- 31.12.2019	
Χρεωστικό υπόλοιπο	22.375,04
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α ΚΦΔ	11.187,51
Σύνολο φόρων για καταβολή	**33.562,55**

(Ως η υπ' αριθ. ...../19.12.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 1.1.2020- 31.12.2020	
Χρεωστικό υπόλοιπο	11.601,11
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α ΚΦΔ	5.791,97
Σύνολο φόρων για καταβολή	**20.350,29**

(Ως η υπ' αριθ. ...../19.12.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.