



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2099

**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 Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και

β) της με αριθμό/18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 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 Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου ύψους 18.240,46€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 9.120,23€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.686,21€, ήτοι σύνολο καταβλητέου ποσού ύψους 31.046,90€, πλέον τόκων.

Με την υπ' αριθμ./18.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου ύψους 22.431,51€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 11.215,76€, ήτοι σύνολο καταβλητέου ποσού ύψους 33.647,27€ πλέον τόκων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 18/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 & 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 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 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 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 φόρου εισοδήματος 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 Φόρου Εισοδήματος.

Σύμφωνα δε με το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ. 69 επ):

«Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 παρ.1ε ν.4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθ. 21, 22, 23, 24, 25, 27 & 28 ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2019

Φορολογική Περίοδος	Ακαθάριστα Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών βάσει Ελέγχου	Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου
01/01-31/12/2019	129.574,35€	239,60€	129.813,95€

Αποτελέσματα

Για την φορολογική αυτή περίοδο ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών ελέγχου	129.574,35€
Μείον: Κόστος παροχής υπηρεσιών	69.998,57€
Καθαρά κέρδη από Παροχή Υπηρεσιών	59.575,78€
Συντελεστών Μικτού Κέρδους επί κόστους στην Παροχή Υπηρεσιών	
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα ελέγχου	239,60
Μείον: Κόστος εμπορικής δραστηριότητας ελέγχου	2.157,60
Καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα	-1.918,00€
Συντελεστών Μικτού Κέρδους επί κόστους στην εμπορική δραστηριότητα	
Μείον λοιπές δαπάνες δήλωσης	14.735,41€

Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	
Σύνολο κερδών	42.922,37€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	16.997,77€
Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου	59.920,14€

Φορολογικό έτος 2020

Φορολογική Περίοδος	Ακαθάριστα Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών βάσει Ελέγχου	Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου
01/01-31/12/2020	166.805,86€	656,86€	167.462,72€

Αποτελέσματα

Για την φορολογική αυτή περίοδο ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών ελέγχου	166.805,86€
Μείον: Κόστος παροχής υπηρεσιών	104.312,34€
Καθαρά κέρδη από Παροχή Υπηρεσιών	62.493,52€
Συντελεστών Μικτού Κέρδους επί κόστους στην Παροχή Υπηρεσιών	
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα ελέγχου	656,86€
Μείον: Κόστος εμπορικής δραστηριότητας ελέγχου	1.061,95€
Καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα	-405,09€
Συντελεστών Μικτού Κέρδους επί κόστους στην εμπορική δραστηριότητα	-38,15%
Μείον λοιπές δαπάνες δήλωσης	38.135,05€
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	
Σύνολο κερδών	23.953,38€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	45.338,68€
Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου	69.292,06€

Συγκεντρωτικά τα εισοδήματα στα οποία ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές σε σύγκριση με τα δηλωθέντα ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο διαμορφώνονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 (01/0112019-31/1212019)			
ΠΗΓΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡ/ΚΗ ΔΡΑΣΤ/ΤΑ (κωδ. δήλωσης 401)	7.834,56€	59.920,14€	52.085,58€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΕΚΜΗΡΙΑ - Αγορά ακινήτου (περ. γ' άρθρο 32 Ν. 4172/2013 (κωδ. δήλωσης 735)		25.334,41€	25.334,41€

Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.. (περ γ' παρ. 2 άρθρου 34 Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης		48.000,00€	48.000,00€
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (01/01/2020-31/12/2020)			
ΠΗΓΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (κωδ. δήλωσης 401)	-32.072,47	69.292,06€	101.364,53€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΕΚΜΗΡΙΑ - Αγορά ακινήτου (περ. γ άρθρο 32 Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 735)	60.000,00€	62.887,01€	2.887,01€
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Προσαύξηση περιουσίας (παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 995)		8.505,70€	8.505,70€
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ανάλωση κεφαλαίου — αρθ. 34 παρ. 2ζ' Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 787)	40.000,00€	5.507,75€	-34.492,25€
Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.. (περ γ' παρ. 2 άρθρου 34 Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 781		4.153,69	

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν και εξαφανιστούν, άλλως και επικουρικά, μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθμ. και/18-12-2025 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2019 και 2020 του Προϊσταμένου του 2^{ου} 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 βάσει 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 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 ακυρωτέες.

-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 χαρακτήρισε «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) 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 Ηρακλέους 43, Περιστέρι, 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.

10) 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° 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° ισχυρισμό: (μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ.) & και τον 9° 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, ενδεδαιγμένες 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:

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

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

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

Επειδή, 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 και, ειδικότερα, για τη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 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 μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, κατά τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των παραστατικών διακίνησης, διαπιστώθηκαν ανά φορολογικό έτος αγορές α' 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 αγорών α' 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 1B σελ. 14 έκθ. ελέγχου)

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

- Σε 17 περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων αγορών α' 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 2B 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./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, 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 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.

γ) Ως προς την προσαύξηση περιουσίας ποσού 8.505,70€, αφορά στην καταβολή με μετρητά μέρους του τιμήματος αγοράς ακινήτου βάσει του με αριθμό /11-08-2020 συμβολαίου αγοραπωλησίας. Όπως αναγράφεται και στο προαναφερόμενο συμβόλαιο, το ανωτέρω ποσό καταβλήθηκε σε μετρητά ως εξής : στις 07/07/2020 ποσό 3.000,00€, στις 11/08/2020 ποσό 1.042,00€ και στις 11/08/2020 ποσό 4.462,73€. Ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι το ανωτέρω ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά προέρχεται από το ποσό των 9.500,00€ που δόθηκε, όπως χαρακτηρίζεται από τον ίδιο, ως γονική παροχή από τον πατέρα του. Από τα διαβιβασθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, σε λογαριασμό του ελεγχόμενου πιστώθηκε στις 07/07/2020 το ποσό

των 9.500,00€ με Αιτιολογία συναλλαγής το ονοματεπώνυμο του πατέρα του και περιγραφή "ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ", από το οποίο όμως δεν προκύπτουν τα στοιχεία πληρωτή ούτε χρεούμενος λογαριασμός. Ακόμη, από τα διαβιβασθέντα στοιχεία **δεν προκύπτει:**

i) η υποβολή δήλωσης φόρου γονικής παροχής για το προαναφερόμενο χρηματικό ποσό, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1, 3, 29, 34, 35, 38, 39 και 44 του Ν. 2961/2001, όπως ίσχυε,

ii) η υποβολή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του πατέρα του, από την οποία να προκύπτει ότι το συγκεκριμένο ποσό δηλώθηκε ως γονική παροχή χρηματ. ποσών άνω των 300 ευρώ. και

iii) ότι ο ελεγχόμενος δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, το φερόμενο ως γονική παροχή χρηματικό ποσό.

Επιπρόσθετα, από τα διαβιβασθέντα στοιχεία, από τον ίδιο λογαριασμό που έγινε η ανωτέρω πίστωση, διαπιστώθηκαν στοιχεία αναλήψεως από 13/07/2020 έως 11/08/2020 συνολικού ποσού 7.090,00€. Όμως όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ο ελεγχόμενος κατέβαλε το ποσό των 3.000,00€ σε μετρητά την 07/07/2020, ήτοι την ίδια ημερομηνία πίστωσης του ποσού των 9.500,00€ και σε κάθε περίπτωση πριν τις επικαλούμενες αναλήψεις.

Περαιτέρω, στις 11/08/2020, ήτοι την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, ο ελεγχόμενος κατέβαλε σε μετρητά τα ποσά των 1.042,00€ και 4.462,73€, ενώ από τα διαβιβασθέντα στοιχεία δεν προκύπτουν ισόποσες αναλήψεις την ίδια ημέρα αλλά ούτε και ότι τα ποσά των επικαλούμενων αναλήψεων δεν επανακατατέθηκαν σε έτερο τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου κατά την ίδια αναφερόμενη χρονική περίοδο. Ενδεικτικά, στις 11/08/2020 η μοναδική επικαλούμενη ανάληψη είναι συνολικού ποσού 450,00€.

Συνεπώς, ο έλεγχος εξακολουθεί να μην δύναται να εξακριβώσει την αιτία ή πηγή προέλευσης του ανωτέρω ποσού των 8.505,70€ και συνεπώς λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

δ) Ως προς τα λοιπά επικαλούμενα ποσά κατάθεσης με φερόμενα στοιχεία πληρωτή από διάφορες επιχειρήσεις και υπηρεσίες π.χ. Δύναμη Ζωής, Interamerican κτλ, ο έλεγχος δεν μπορεί να διαπιστώσει τους λόγους κατάθεσής τους καθότι δεν προσκομίσθηκαν λοιπά δικαιολογητικά πλην μέρους των συναλλακτικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που αφορούν στις προαναφερόμενες πιστώσεις.

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 αγорών 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 απορριπτός, 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, περαιτέρω και αναφορικά με τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2020:

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, διευκρινίζεται ότι:

«.....Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου

ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

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

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

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/199, ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...].

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής....

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση του ΣΤΕ τμ. Β' επταμελές επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχο εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η

φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή, τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με στενή συγγένεια (εξ αίματος ή εξ αγχιστείας) να μην έχουν, βάσει των κανόνων των ιδιωτικού δικαίου, το δικαίωμα να προβαίνουν σε οικονομικές πράξεις ή/και να συνάπτουν οικονομικές σχέσεις τέτοιες που να αντανakλούν τη μεταξύ τους στοργή και εμπιστοσύνη και τη συναφή βούλησή τους για οικονομική αλληλοβοήθεια ή/και συνδιαχείριση (στοιχείων) της περιουσίας τους, **αλλά, πάντως, η ανωτέρω δυνατότητα δεν αναιρεί την ιδιότητα καθενός από τα πρόσωπα αυτά ως αυτοτελούς υποκειμένου (υποχρεώσεων) του φορολογικού δικαίου.** Επομένως, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ συγγενικών προσώπων ή/και η συνδιαχείριση της περιουσίας τους, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών και διενέργειας εντολών πιστώσεων και χρεώσεων σε αυτούς ή/και της μεταφοράς ποσών από (ατομικούς ή κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς τους σε άλλους (ατομικούς ή κοινούς) λογαριασμούς τους δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση (στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου ή στο στάδιο της προηγούμενης ακρόασης και, στη συνέχεια, της προβλεπόμενης στον ΚΦΔ ενδικοφανούς διαδικασίας) εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, **ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την (ατομική) περιουσιακή κατάσταση ενός εκάστου εξ αυτών που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να ερευνηθεί από τη Διοίκηση (και, περαιτέρω, σε περίπτωση ένδικης διαφοράς, από το Διοικητικό Δικαστήριο) η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων (βάσει της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή/και άλλων φορολογιών) σε βάρος τινός εκ των εν λόγω προσώπων και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης** πρβλ. ΣτΕ 1893/2018, 330/2018 επταμ.)

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, με το με αριθμό/11-08-2020 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου — Α.Φ.Μ. ο προσφεύγων προέβη στην αγορά μιας ισόγειας οικίας επιφάνειας 51,00 τ.μ. κυρίων χώρων και 8,00 τ.μ. βοηθητικών χώρων επί της οδού αρ. στην περιοχή του Δήμου, έναντι του τιμήματος των 60.000,00 ευρώ πλέον του ΦΜΑ ποσού 2.077,98 ευρώ και των εξόδων συμβολαιογράφου — δικηγόρου κλπ ποσού 809,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 62.887,01 ευρώ. Εκ του συνολικού τιμήματος της αγοράς, ποσό 8.505,70 ευρώ καταβλήθηκε σε μετρητά, ως εξής: ποσό 3.000€ την 07/07/2020, ποσό 1.042,00€ την 11/08/2020 και ποσό 4.462,73€ την 11/08/2020.

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία σημειώνεται ότι δεν προέβη σε διενέργεια ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για το ποσό των 8.505,70 ευρώ που καταβλήθηκε σε μετρητά έκρινε ότι αδυνατεί να εξακριβώσει την αιτία ή πηγή προέλευσης του και συνεπώς λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Περαιτέρω, δεν απεδέχθη ούτε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος που προέβαλε σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων ότι το καταβληθέν ως ανωτέρω, ποσό 8.505,70 ευρώ, με 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.

Επειδή, εκ μέρους του προσφεύγοντος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται διατραπεζικά παραστατικά από τα οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

-πίστωση του τηρούμενου στην Τράπεζα, λογαριασμού με αρ. του προσφεύγοντος, την 07/07/2020, με το ποσό των 9.500,00€, με αιτιολογία συναλλαγής το ονομ/μο του πατρός του και παρατηρήσεις «ΜΕΦ».

-ο με αριθ. τηρούμενος στην Τράπεζα λογαριασμός έχει συνδικαιούχους τον πατέρα του προσφεύγοντος, τον προσφεύγοντα και τον αδερφό του.

-αναλήψεις εκ μέρους του προσφεύγοντος από τον τηρούμενο στην Τράπεζα λογαριασμό με αρ. συνολικού ποσού 7.090,00€, από 13/07/2020 έως 11/08/2020,

Επειδή, ο προσφεύγων δηλώνει κατά το φορολογικό έτος 2020 ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 111.436,87 ευρώ, ενώ περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, το συνολικό σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών έως την 31/12/2019 ανέρχεται στο ποσό των 5.507,75€, ενώ επιπλέον σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν καταγράφεται ότι το σύνολο των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων κατατίθεντο στο τραπεζικό σύστημα.

Επειδή, ως εκ τούτου, αφενός η καταβολή του ποσού των 3.000,00€ σε μετρητά την 07/07/2020, συνιστά σε κάθε περίπτωση χρηματικό ποσό που δύνατο ο προσφεύγων να κατέχει εις χείρας του και αφετέρου η καταβολή του υπολοίπου εκ του συνολικού ποσού των 8.505,70€, ήτοι το ποσό των 5.505,70€, καλύπτεται από το συνολικό ποσό των 7.090,00€, το οποίο ανέλαβε ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα οικεία, ως άνω, τραπεζικά παραστατικά.

Επειδή, συνεπώς, λαμβάνοντας υπ' όψιν αφενός τους στενούς οικογενειακούς δεσμούς που συνδέουν τον προσφεύγοντα και τον καταθέτη πατέρα του, αφετέρου το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, δεν δύναται το επίμαχο ποσό να χαρακτηριστεί ως ποσό προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, καθώς από τον προσφεύγοντα απεδείχθη η πηγή/αιτία προέλευσής του. **Ως εκ τούτου δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί**, ενώ περαιτέρω, δύναται να διερευνηθεί από τη φορολογική αρχή η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων (βάσει της εκάστοτε οικείας νομοθεσίας -φορολογία δωρεών/γονικών παροχών-) σε βάρος τινός εκ των εν λόγω προσώπων, ούτως ώστε να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης.

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 αμφότερα 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 και 4ο προβαλλόμενο ισχυρισμό (εσφαλμένη επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, έλλειψη ειδικής αιτιολογίας ως προς την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ασάφεια και αοριστία της αιτιολογίας)

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 ακυρωτές. 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 βασιζονται 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.

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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

.....

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές 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 φορολογούμενου. Η ορθότητα του

αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του 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 περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

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

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

Επειδή, 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, 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, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής « ...ο έλεγχος, λαμβανομένου υπόψη ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των ακαθαρίστων εσόδων του ελεγχόμενου προέρχονται από υπηρεσίες, π.χ. εργασίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και κατασκευαστικές δραστηριότητες και οι αγορές της αφορούν σε α' ύλες και εμπορεύματα, δε δύναται να αντλήσει πληροφορίες και στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση για τον προσδιορισμό των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. β της παρ. Α της Ε. 2016/2020, βάσει των οποίων προβλέπεται ότι «β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. »

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του τα ανωτέρω, συγκέντρωσε στοιχεία από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ομοειδούς αντικειμένου δραστηριοτήτων ανά ελεγχόμενο έτος, τα οποία απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα. Επισημαίνεται ότι δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των επιχειρήσεων που λήφθηκαν υπόψη σύμφωνα με το νόμο περί προσωπικών δεδομένων:

A/A	AΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ Π.Υ.	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ Π.Υ.	%ΜΚ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1			125.890,37	24.079,89	101.810,48	23,65%
2			42.082,16	27.640,84	14.441,32	191,40%
3			25.918,84	11.282,11	14.636,73	77,08%
4			7.185,27	2.258,73	4.926,54	45,85%
5			34.310,59	24.427,38	9.883,21	247,16%
6			25.141,59	4.674,57	20.467,02	22,84%
7			263.568,25	123.064,39	140.503,86	87,59%
Μ.Ο. ΜΚ ΟΜΟΕΙΔΩΝ:						99,37%
Μ.Ο. ΜΚ ΟΜΟΕΙΔΩΝ μετά την αφαίρεση των ακραίων τιμών(μεγαλύτερου & μικρότερου):						85,11%

Συνεπώς ο ανωτέρω μέσος όρος του συντελεστή μικτού κέρδους, λογίζεται και ως ο συντελεστής μικτού κέρδους της επιχείρησης για το έτος 2019, ήτοι 85,11%.

A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ Π.Υ.	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ Π.Υ.	%ΜΚ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1			315.366,55	58.849,18	256.517,37	22,94%
2			6.847,50	4.347,50	2.500,00	173,90%
3			16.318,30	8.297,15	8.021,15	103,44%
4			11.980,93	3.224,85	8.756,08	36,83%
5			30.258,06	22.633,25	7.624,81	296,84%
6			26.077,70	7.803,92	18.273,78	42,71%
7			356.313,83	147.961,07	208.352,73	71,01%
Μ.Ο. ΜΚ ΟΜΟΕΙΔΩΝ:						106,81%
Μ.Ο. ΜΚ ΟΜΟΕΙΔΩΝ μετά την αφαίρεση των ακραίων τιμών(μεγαλύτερου & μικρότερου):						85,58%

Για το έτος 2020 λαμβανομένου υπόψη των διεθνών συνθηκών και οικονομικών επιπτώσεων λόγω της πανδημίας COVID-19ως ο συντελεστής μικτού κέρδους της επιχείρησης για το αυτό έτος λογίζεται ο ανωτέρω μέσος όρος του συντελεστή μικτού κέρδους, απομειωμένος κατά ποσοστό 30% ήτοι **59,91%** $((85,58\%)1-0,30\%))$...»

«Ο παρόντας έλεγχος, για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης ανά ελεγχόμενο έτος, συγκέντρωσε στοιχεία από επιχειρήσεις παροχής ομοειδούς αντικειμένου δραστηριοτήτων ανά ελεγχόμενο έτος, λαμβάνοντας υπόψη του μεγέθους, την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησής τους, το απασχολούμενο προσωπικό κτλ.. καθώς και των διεθνών και οικονομικών συνθηκών. Ενδεικτικό είναι ότι, ο έλεγχος προσδιόρισε τον συντελεστή μικτού κέρδους της ανά ελεγχόμενο έτος, ως το μέσο όρο των αντίστοιχων συντελεστών των επιχειρήσεων αναφοράς μη συμπεριλαμβανομένου του μεγαλύτερου συντελεστή που βρέθηκε στο δείγμα των επιχειρήσεων το οποίο θα εκτόξευε περεταίρω τα ακαθάριστα έσοδα και άρα και τα καθαρά αποτελέσματα της ελεγχόμενης ανά έτος. Επίσης, μείωσε περαιτέρω τον μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους του δείγματος για το έτος 2020 κατά ποσοστό 30% λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού COVID – 19, αν και ο κλάδος των εργασιών ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και κατασκευαστικών δραστηριοτήτων, που δραστηριοποιείτο η ελεγχόμενη, δεν ήταν από αυτούς που πλήγηκαν σημαντικά. χαρακτηριστικό είναι ότι η ίδια η ελεγχόμενη εμφάνισε αύξηση του δηλωμένου τζίρου της σε σχέση με την προηγούμενη χρονιά του 2019 που οι οικονομικές συνθήκες ήταν ομαλές, ήτοι το 2019 δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών 94.486,54 ευρώ έναντι των 110.780,01 ευρώ το 2020...».

Επειδή, ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε υπόψη το κόστος παροχής υπηρεσιών λαμβάνοντας, υπόψη τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του προσφεύγοντος, στο ποσό των 69.998,57€ για το φορολογικό έτος 2019 και στο ποσό των 104.312,34€ για το φορολογικό έτος 2020, και προχώρησε στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	
Μέσος όρος συντελεστών Μικτού Κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων	85,11%
Κόστος παροχής υπηρεσιών	69.998,57€
Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ελέγχου	129.574,35€ {69.998,578(1+0,8511)}
Πλέον: ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	239,60€

Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	129.813,95€
---------------------------------------	--------------------

Φορολογική Περίοδος 01/01/2020-31/12/2020	
Μέσος όρος συντελεστών Μικτού Κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων	59,91%
Κόστος παροχής υπηρεσιών	104.312,34€
Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ελέγχου	166.805,86€ {104.312,34(1+0,5991)}
Πλέον: ακαθάριστα έσοδα από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	656,86€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	167.462,72€

Επειδή, από τις ως άνω αναλυτικά παρατιθέμενες διατάξεις, προκύπτει ότι αντικείμενο της έμμεσης τεχνικής της Αρχής των Αναλογιών είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης/ακαθαρίστων εσόδων των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω της μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων σχέσεων ή αναλογιών, όπως η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων, η αναλογία κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης προς τιμή κόστους κ.α.

Επειδή, η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής της Αρχής των Αναλογιών, βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα και σύμφωνα με τις ανωτέρω αναλυτικά παρατιθέμενες διατάξεις, κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση, ο δε 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, προμηθευτές, πελάτες κλπ) και στην περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών, ως ανωτέρω, 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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου, ως συνιστώσα την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων, συνάγεται η καταρχήν παραδοχή, εκ μέρους του ελέγχου, της αδυναμίας του να αντλήσει πληροφορίες και στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση για τον προσδιορισμό των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς η συντριπτική πλειοψηφία των ακαθαρίστων εσόδων της προέρχεται από υπηρεσίες. Συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε την επιλογή της τεχνικής της Αρχής των Αναλογιών ως καταλληλότερη έναντι των λοιπών μεθόδων.

Επειδή, ακολούθως, στην οικεία έκθεση ελέγχου, ως συνιστώσα την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων, που, για να θεωρείται νόμιμη, πρέπει να είναι πλήρης, ειδική, ορισμένη και αρκούντως σαφής, δεν καταγράφονται, προσδιορίζονται, αιτιολογούνται, εξειδικεύονται, τα στοιχεία, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, τα κριτήρια και τα εν γένει δεδομένα, με βάση τα οποία ο έλεγχος προέβη στην επιλογή των επιχειρήσεων που χρησιμοποίησε ως ομοειδείς, προκειμένου να συγκεντρώσει τα στοιχεία που θα επέτρεπαν στη συνέχεια τον σχηματισμό αξιόπιστων ποσοστών ή δεικτών και την εφαρμογή, εν τέλει, αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα που να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά της επιχείρησης .

Ειδικότερα, από την οικεία έκθεση ελέγχου, ως συνιστώσα την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων, δεν αποδεικνύεται το ομοιόδες των επιχειρήσεων δεδομένου ότι:

- με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος και τα οικεία έντυπα Ε2 & Ε3, τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ανέρχονται στο ποσό των 94.726,14€, για το φορολογικό έτος 2019 και στο ποσό των 111.436,87€ για το φορολογικό έτος 2020.
- στο δείγμα των επιχειρήσεων που ελήφθη από τον έλεγχο, τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών των εν λόγω επιχειρήσεων για το έτος 2019 ανέρχονται στα ποσά των 125.890,27€, 42.082,16€, 25.918,84€, 7.185,27€, 34.310,59€, 25.141,59€, 263.568,25€ και για το έτος 2020 στα ποσά των 315.366,55€, 6.847,50€, 16.318,30€, 11.980,93€, 30.258,06€, 26.077,70€, 356.313,83€.
- με βάση τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος (βιβλία και στοιχεία) το κόστος της παροχής των υπηρεσιών προσδιορίστηκε στο ποσό των 69.998,57€ για το φορολογικό έτος 2019 και στο ποσό των 104.312,34€, για το φορολογικό έτος 2020.
- στο δείγμα των επιχειρήσεων που ελήφθη από τον έλεγχο, το κόστος της παροχής των υπηρεσιών των εν λόγω επιχειρήσεων για το έτος 2019 ανέρχεται στο ποσό των 101.810,48€, 14.441,32€, 14.636,73€, 4.926,54€, 9.833,21€, 20.467,02€, 140.503,86€ και για το έτος 2020 στο ποσό των 256.517,37€, 2.500,00€, 8.021,15€, 8.756,08€, 7.624,81€, 18.273,78€, 208.352,76€.
- ο αριθμός του δείγματος των επιχειρήσεων που επελέγησαν από τον έλεγχο (7) είναι πολύ μικρός σε σχέση με το πλήθος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στο κλάδο.
- για το δείγμα των επιχειρήσεων που ελήφθη από τον έλεγχο, δεν προκύπτει:
 - η γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησή τους,
 - το είδος των έργων τα οποία αναλαμβάνουν,
 - ο τρόπος ανάληψης,
 - η σύνθεση και το μέγεθος της πελατείας,
 - η χρήση ίδιων ή ξένων υλικών,
 - το υπάρχον απασχολούμενο προσωπικό,
 - η ύπαρξη πάγιου εξοπλισμού,
 - τα έτη δραστηριοποίησης.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα

τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, 3108/1996, 565/2008, 1509/2013, 1542/2016).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, συνδυαστικώς αξιολογηθέντων, **οι ανωτέρω ισχυρισμοί** του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και πλημμελούς αιτιολογίας ως προς τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη, τις επιχειρήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως ομοειδείς, τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους και την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων στην ανωτέρω βάση, **παρίστανται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί**, συνεπώς και με βάση την παρούσα απόφαση, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για έκαστο φορολογικό έτος προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις.

Ως προς τους 5^ο-8^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).

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, «κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. Έγινε έλεγχος όλων των δαπανών γενικά, ανεξαρτήτως ποσού, και για όλο το διάστημα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων, ήτοι από 01/01/2019 έως 31/12/2019 και 01/01/2020 – 31/12/2020, από τον οποίο διαπιστώθηκαν ότι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 23 του Ν.4172/13 και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της». Κατόπιν δε της αποδοχής, μέρους των προσκομιζομένων δικαιολογητικών εγγράφων και στοιχείων, με το υποβληθέν από τον προσφεύγοντα με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΙ 2025 ΠΔ/04-12-2025 υπόμνημα και με το με αρ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΠΔ 2025 ΠΔ/Ι2-Ι2-2025, συμπληρωματικό υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, οι μη αναγνωρισθείσες δαπάνες που αποτέλεσαν τις τελικώς καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές του ελέγχου ανέρχοντο **στο ποσό των 16.997,77€, για το φορολογικό έτος 2019 και στο ποσό των 45.388,68€, για το φορολογικό έτος 2020, αφορώσες:**

- δαπάνες μισθοδοσίας για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η εξόφλησή τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013,
- ασφαλιστικές εισφορές, καθότι δεν προσκομίστηκαν στα στοιχεία καταβολής τους κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 23 & άρθρου 22 του ν. 4172/2013,
- αγορές και δαπάνες αξίας άνω των 500,00, λόγω μη προσκόμισης στοιχείων εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013,
- αγορές και δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά – φορολογικά στοιχεία με τα οποία εγγράφηκαν στα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με την περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013,

- προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με την περ. ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013,
- διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

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, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις....».

Επειδή στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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

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

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ...ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ...

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 24 του ν. 4172/2013** «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' , ,β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας..... ».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1216/2014 :

«4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής -ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος -εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή με την ΠΟΛ1061/2017 ορίζεται :

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013,

ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του Ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ.2 του άρθρου 1 του Ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/17.3.2014 με θέμα «Οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014», «[...] Πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, από πρατήρια υγρών καυσίμων. Τα πρατήρια υγρών καυσίμων, για τις πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, τους δήμους κ.λπ., αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ, μπορεί να εκδίδουν αποδείξεις (με αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου) οι οποίες καταχωρούνται, στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, τόσο από τον εκδότη όσο και τον λήπτη, συγκεντρωτικά με τις λοιπές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» :

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. **Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:** α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.** Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β)... γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.** Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....».

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (Σ.τ.Ε. 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί, κατ' αρχήν εν' όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνέπεια αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στην συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από την φορολογική αρχή (Σ.τ.Ε. 2142/87). **Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) και στα φορολογικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 3506-3508/76, 1224-7/95).**

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα και αδικαιολόγητα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις ως άνω δαπάνες, καταλογίζοντας τις αντίστοιχες, ως άνω λογιστικές διαφορές καθώς:

-το σύνολο των επίμαχων αγορών/δαπανών εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος,

- το συνολικό ποσό των επίμαχων καταχωρημένων δαπανών μισθοδοσίας για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και το σύνολο των καταχωρημένων ασφαλιστικών εισφορών ΙΚΑ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος
- το σύνολο των επίμαχων αγορών/δαπανών κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη συνιστούν παραγωγικές αγορές/δαπάνες, ως σχετιζόμενες με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησής του,
- 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^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2026/08-05-2026 έγγραφό της, κατόπιν εξέτασης των εν λόγω στοιχείων κατέγραψε τα ακόλουθα:

«....

○ **«στον 5ο λόγο προσφυγής – εξοφλήσεις δαπανών άνω των 500€**

1. για τα φορολογικά στοιχεία με Α/Α 2 του ΠΙΝΑΚΑ 3Α και Α/Α 12, 13 και 22 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, εκδόσεως της επιχείρησής, ακόμη και κατόπιν των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ., δεν δύναται να ταυτιστεί ότι οι επικαλούμενες πληρωμές αφορούν σε εξοφλήσεις αυτών, καθότι ο ελεγχόμενος πληρώνει με καταβολές έναντι των οφειλών του, ως ισχυρίζεται και στις ενδικοφανείς προσφυγές του, συνεπώς θα έπρεπε επιπλέον να προσκομισθούν είτε οι καρτέλες πελάτη του προμηθευτή του, τις οποίες αναφέρει και ο ίδιος στις ενδικοφανείς προσφυγές του, είτε κατάσταση εξόδων – πληρωμών από την οποία να διαπιστώνεται ότι η αξία των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκε ολικά ή τμηματικά με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι:

α) η επικαλούμενη διατραπεζική πληρωμή στις 09/03/2020 συνολικού ποσού 1.344,52€ αφορά την εξόφληση του φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της ίδιας προμηθεύτριας επιχείρησής με στοιχεία ΔΑΤ/09-03-2020 ισόποσης συνολικής αξίας με αυτή της κατάθεσης και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησής,

β) η επικαλούμενη διατραπεζική πληρωμή στις 14/05/2020 συνολικού ποσού 975,49€ αφορά τις εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείου εκδόσεως της ίδιας προμηθεύτριας επιχείρησής με στοιχεία ΔΑΤ/05-05-2020 και ΔΑΤ/14-05-2020 συνολικής αξίας 111,17€ και 864,32€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικής αξίας και των δύο προαναφερόμενων στοιχείων με ίσης με αυτή της κατάθεσης και αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησής και

γ) η επικαλούμενη διατραπεζική πληρωμή στις 24/09/2020 συνολικού ποσού 1.785,01€ αφορά τις εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείου εκδόσεως της ίδιας προμηθεύτριας επιχείρησής με στοιχεία ΔΑΤ/09-09-2020 συνολικής αξίας 136,54€, ΔΑΤ/22-09-2020 συνολικής αξίας 1.443,26€ και ΔΑΤ/24-09-2020 συνολικής αξίας 205,22€, ήτοι συνολικής αξίας και των τριών προαναφερόμενων στοιχείων ποσού 1.785,02€, δηλαδή ισόποσης με αυτή της

κατάθεσης, με απόκλιση 0,01€ και αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

2. Από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ., προκύπτει η εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης έτους **2019**, με Α/Α 5 του ΠΙΝΑΚΑ 3Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας **543,32€**, καθώς και των φορολογικών στοιχείων έτους **2020** με Α/Α 3 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας **628,24€**.

Συνεπώς, ο έλεγχος **αναγνωρίζει** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης τις προαναφερθείσες δαπάνες.

Για τα φορολογικά στοιχεία με Α/Α 4, 8, 15 και 16 του ΠΙΝΑΚΑ 3Α και Α/Α 4, 7, 9, 15, 17, 20, 23, 24, 25 και 26 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α, λαμβανομένου υπόψη ότι ο ελεγχόμενος πληρώνει με καταβολές έναντι των οφειλών του, είτε δεν προσκομίσθηκαν τα στοιχεία εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, είτε τα διαβιβασθέντα στοιχεία δεν συνιστούν τραπεζικό μέσο πληρωμής ως ορίζεται στις παρ. 4 και 5 της ΠΟΛ 1216/01-10-2014, ήτοι:

«4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.»

3. για το φορολογικό στοιχείο με Α/Α 6 του ΠΙΝΑΚΑ 3Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, εκδόσεως της επιχείρησης, από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ., προκύπτει η εξόφλησή του με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και συνεπώς ο έλεγχος **αναγνωρίζει** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης για το έτος **2019** την συγκεκριμένη δαπάνη καθαρής αξίας **806,45** ευρώ.

4. για τα φορολογικά στοιχεία με Α/Α 29 και 31 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, εκδόσεως της επιχείρησης από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ., λαμβάνοντας υπόψη και την καρτέλα πελάτη του προμηθευτή του για τα έτη 2020 και 2021, δεν προκύπτει η εξόφλησή τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθότι, είτε οι επικαλούμενες πιστώσεις αφορούν στις εξοφλήσεις άλλων φορολογικών στοιχείων κι όχι των κρινόμενων, είτε δεν προσκομίσθηκαν τα στοιχεία εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

5. από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ., προκύπτει η εξόφληση με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής του φορολογικών στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης έτους **2019**, με Α/Α 19 του ΠΙΝΑΚΑ 3Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 715,72€.

Συνεπώς ο έλεγχος **αναγνωρίζει** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης την προαναφερθείσα δαπάνη.

Για τα φορολογικά στοιχεία με Α/Α 11, 16 και 28 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α της ίδιας ως άνω έκθεσης ελέγχου, λαμβανομένου υπόψη ότι ο ελεγχόμενος πληρώνει με καταβολές έναντι των οφειλών του, είτε δεν προσκομίσθηκαν τα στοιχεία εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, είτε τα διαβιβασθέντα στοιχεία δεν συνιστούν τραπεζικό μέσο πληρωμής ως ορίζεται στις παρ. 4 και 5 της ΠΟΛ 1216/01-10-2014, ήτοι:

«4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.»

6. για το φορολογικό στοιχείο με Α/Α 5 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019, εκδόσεως της επιχείρησης, διαβιβάστηκαν από τη ΔΕΔ τέσσερα (4) τραπεζικά στοιχεία πληρωμών έναντι τιμολογίων ποσού 210,00€ έκαστο, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμών 840,00€ κατά τις ημερομηνίες 14/05/2019, 02/07/2019, 09/09/2019 και 22/10/2019.

Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 14§3 του Ν. 4174/2013 ήδη άρθρο 16 Ν. 5104/2024 που υποβλήθηκαν τόσο από την ίδια την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και από την ανωτέρω επιχείρηση – προμηθεύτρια, διαπιστώθηκε ότι, τόσο το έτος 2019 όσο και το έτος 2020, έχουν εκδοθεί προς την ελεγχόμενη επιχείρηση δύο (2) φορολογικά στοιχεία ανά έτος, συνολικής καθαρής αξίας αυτών ποσού 860,00€ πλέον συνολικού ποσού Φ.Π.Α. 206,40€, ήτοι συνολικής αξίας 1.066,40€.

Λαμβανομένου υπόψη ότι:

α) από τα διαβιβασθέντα στοιχεία πληρωμών μέσω τραπεζής, προκύπτει ότι όλες οι επικαλούμενες πληρωμές συνολικού ποσού 840,00€ πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019 και β) η ελεγχόμενη επιχείρηση το έτος 2019 είχε συναλλαγές με την προμηθεύτρια επιχείρηση συνολικής αξίας 1.066,40€,

ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης την αξία του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου με Α/Α 5 του ΠΙΝΑΚΑ 4Α, καθότι κρίνεται είτε ότι οι επικαλούμενες πληρωμές αφορούν της συναλλαγές της ελεγχόμενης με την προμηθεύτρια για το έτος 2019 είτε ότι η αξία των επικαλούμενων πληρωμών μέσω τραπεζής, συνολικού ποσού 840,00€, είναι κατώτερη της αξίας των συναλλαγών της με την προμηθεύτρια επιχείρηση, κατά το έτος 2020, συνολικού ποσού 1.066,40€ και συνεπώς η ολική ή μερική εξόφληση του κρινόμενου φορολογικού στοιχείου δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

ο **στον 6ο λόγο προσφυγής – μισθοδοσία και ασφαλιστικές εισφορές**

1. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2019 για τον εργαζόμενο: Αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης συνολικό ποσό **422,50€, ήτοι η καταχωρημένη δαπάνη μισθοδοσίας Δεκεμβρίου 2019.**

Οι λοιπές καταχωρημένες δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2019 που αφορούν τον συγκεκριμένο εργαζόμενο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης καθώς από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ. δεν κατέστη δυνατή η επιβεβαίωση της καταβολής μισθοδοσίας στο συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο, καθόσον στα εν λόγω αποδεικτικά δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας του δικαιούχου (ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ. κ.λπ.), αλλά εμφανίζεται ως αντισυμβαλλόμενος το διατραπεζικό σύστημα «DIAS INTERBANKING SYSTEMS». Επιπλέον, η αναγραφή γενικής αιτιολογίας («ΜΙΣΘΟΣ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ» ή «ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΩΝ») δεν επαρκεί για τη σύνδεση της πληρωμής με ορισμένο εργαζόμενο της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, τα εν λόγω δικαιολογητικά δεν δύναται να αποτελέσουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία καταβολής μισθοδοσίας και, ως εκ τούτου, δεν γίνεται αποδεκτό για ελεγκτικούς σκοπούς, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

2. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2019 για τον εργαζόμενο: Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της μισθοδοσίας του υπαλλήλου, λαμβανομένου υπόψη των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ. καθώς και των προσκομιζόμενων στοιχείων πληρωμών προς τον συγκεκριμένο εργαζόμενο κατά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ουσιώδης απόκλιση μεταξύ των καταχωρημένων ποσών στα λογιστικά αρχεία και των πραγματικών καταβολών μέσω τραπεζικού συστήματος.

Συγκεκριμένα, οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν εμφανίζονται αυξημένες σε σχέση με τις αντίστοιχες εγγραφές μισθοδοσίας, χωρίς να τεκμηριώνονται από σχετικά παραστατικά. Η διαφορά αυτή δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την ορθότητα και πληρότητα των καταχωρήσεων και ενισχύει περαιτέρω την εικόνα έλλειψης, συνέπειας και αξιοπιστίας των διαβιβασθέντων στοιχείων.

Ως εκ τούτου, η σχετική δαπάνη μισθοδοσίας απορρίπτεται καθώς δεν προσκομίσθηκαν επαρκή δικαιολογητικά και διευκρινίσεις που να αιτιολογούν πλήρως τις εν λόγω αποκλίσεις.

3. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2020 για τον εργαζόμενο: Οι καταχωρημένες δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2020 που αφορούν στον συγκεκριμένο εργαζόμενο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, καθώς, από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ., δεν κατέστη δυνατή η επιβεβαίωση της καταβολής μισθοδοσίας στο συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο, καθόσον στα εν λόγω αποδεικτικά δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας του δικαιούχου (ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ. κ.λπ.), αλλά εμφανίζεται ως αντισυμβαλλόμενος το διατραπεζικό σύστημα «.....». Επιπλέον, η αναγραφή γενικής αιτιολογίας (π.χ. «ΜΙΣΘΟΣ» ή «ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΩΝ» κτλ) δεν επαρκεί για τη σύνδεση της πληρωμής με ορισμένο εργαζόμενο της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, τα εν λόγω δικαιολογητικά δεν δύναται να αποτελέσουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία καταβολής μισθοδοσίας και, ως εκ τούτου, δεν γίνεται αποδεκτό για ελεγκτικούς σκοπούς, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

4. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2020 για τον εργαζόμενο: Οι καταχωρημένες δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2020 που αφορούν τον συγκεκριμένο εργαζόμενο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης καθώς, από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ. δεν κατέστη δυνατή η επιβεβαίωση της καταβολής μισθοδοσίας στο συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο, καθόσον στα εν λόγω αποδεικτικά δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία

ταυτότητας του δικαιούχου (ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ. κ.λπ.), αλλά εμφανίζεται ως αντισυμβαλλόμενος το διατραπεζικό σύστημα «.....». Επιπλέον, η αναγραφή γενικής αιτιολογίας (π.χ. «ΜΙΣΘΟΣ» ή «ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΩΝ» ή «» κτλ) δεν επαρκεί για τη σύνδεση της πληρωμής με ορισμένο εργαζόμενο της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, τα εν λόγω δικαιολογητικά δεν δύναται να αποτελέσουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία καταβολής μισθοδοσίας και, ως εκ τούτου, δεν γίνεται αποδεκτό για ελεγκτικούς σκοπούς, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

5. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2020 για τον εργαζόμενο: Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της μισθοδοσίας του υπαλλήλου, λαμβανομένου υπόψη των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ. καθώς και των προσκομιζόμενων στοιχείων πληρωμών προς τον συγκεκριμένο εργαζόμενο κατά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ουσιώδης απόκλιση μεταξύ των καταχωρημένων ποσών στα λογιστικά αρχεία και των πραγματικών καταβολών μέσω τραπεζικού συστήματος.

Συγκεκριμένα, οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν εμφανίζονται αυξημένες σε σχέση με τις αντίστοιχες εγγραφές μισθοδοσίας, χωρίς να τεκμηριώνονται από σχετικά παραστατικά. Η διαφορά αυτή δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την ορθότητα και πληρότητα των καταχωρήσεων και ενισχύει περαιτέρω την εικόνα έλλειψης, συνέπειας και αξιοπιστίας των διαβιβασθέντων στοιχείων.

Ως εκ τούτου, η σχετική δαπάνη μισθοδοσίας απορρίπτεται καθότι δεν προσκομίσθηκαν επαρκή δικαιολογητικά και διευκρινίσεις που να αιτιολογούν πλήρως τις εν λόγω αποκλίσεις.

6. Δαπάνη Μισθοδοσίας 2020 για τον εργαζόμενο: ο προσφεύγων προσκόμισε στη ΔΕΔ στοιχεία εξόφλησης μισθοδοσίας για τον εν λόγω εργαζόμενο για όλο το έτος 2020. Από τον έλεγχο αυτών διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Δαπάνη μισθοδοσίας που **αναγνωρίζεται** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:
 - Αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης συνολικό ποσό **750,00€**, ήτοι η καταχωρημένη δαπάνη μισθοδοσίας Δεκεμβρίου 2020 του συγκεκριμένου εργαζόμενου
 - οι δαπάνες μισθοδοσίας Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και του Δώρου Χριστουγέννων 2020, ήτοι συνολικού ποσού 3.781,25€, είχαν ήδη αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, όπως αναγράφεται και στην σελίδα 53 της από 18/12/2025 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 & Α. 1293/2019.
- Δαπάνη μισθοδοσίας που **δεν αναγνωρίζεται** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:
 - η δαπάνη αποζημίωσης αδείας του δεν καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της σύμφωνα με την περ. γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.
 - οι λοιπές καταχωρημένες δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2020 που αφορούν τον συγκεκριμένο εργαζόμενο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης καθότι από τα διαβιβασθέντα στοιχεία από την Δ.Ε.Δ. δεν κατέστη δυνατή η επιβεβαίωση της καταβολής μισθοδοσίας στο συγκεκριμένο φυσικό πρόσωπο, καθόσον στα εν λόγω αποδεικτικά δεν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας του δικαιούχου (ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ. κ.λπ.), αλλά εμφανίζεται ως αντισυμβαλλόμενος το διατραπεζικό σύστημα «.....». Επιπλέον, η αναγραφή γενικής αιτιολογίας («ΜΙΣΘΟΣ» ή «ΔΩΡΟ ΚΑΛΟΚΑΙΡΙΟΥ» κτλ) δεν επαρκεί για τη σύνδεση της πληρωμής με ορισμένο εργαζόμενο της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, τα εν λόγω δικαιολογητικά δεν δύναται να αποτελέσουν

επαρκή αποδεικτικά στοιχεία καταβολής μισθοδοσίας και, ως εκ τούτου, δεν γίνεται αποδεκτό για ελεγκτικούς σκοπούς, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

7. Δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ μηνός Ιουλίου 2019: Από τον έλεγχο των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ. αλλά και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου της Υπηρεσίας μας προέκυψε ότι, στις 23/07/2019 πραγματοποιήθηκε διατραπεζική καταβολή ασφαλιστικών εισφορών υπέρ ΕΦΚΑ ποσού 144,00€, με αναγραφόμενη αιτιολογία “ΕΦΚΑ ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ”, στο αποδεικτικό της οποίας αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η εν λόγω καταβολή αφορά ασφαλιστικές εισφορές μηνός Ιουλίου 2019. Ωστόσο, από τη σύγκριση με τις υποβληθείσες Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ΑΠΔ) διαπιστώθηκαν τα εξής: α) το ποσό των 144,00 € ταυτίζεται τόσο με την ΑΠΔ Ιουνίου 2019 όσο και με την ΑΠΔ Ιουλίου 2019 και β) στις ΑΠΔ μηνών Ιουνίου και Ιουλίου 2019 δεν αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής, σε αντίθεση με το αποδεικτικό καταβολής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης περί αντιστοίχισης της καταβολής με τον μήνα Ιούλιο 2019 δεν τεκμηριώνεται από τα διαθέσιμα στοιχεία και ταυτόχρονα, δεν καθίσταται δυνατή η ασφαλής αντιστοίχιση της καταβολής με συγκεκριμένη ασφαλιστική περίοδο.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω δαπάνη ασφαλιστικών - εργοδοτικών εισφορών μηνός Ιουλίου 2019, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 και 22 του Ν. 4172/2013.

8. Δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ μηνός Απριλίου 2020: Από τον έλεγχο των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ. αλλά και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου της Υπηρεσίας μας προέκυψε ότι, στις 07/04/2020 πραγματοποιήθηκε διατραπεζική καταβολή ασφαλιστικών εισφορών υπέρ ΕΦΚΑ ποσού 165,00€, με αναγραφόμενη αιτιολογία “ΕΦΚΑ (ΟΑΕΕ, ΟΓΑ, ΕΤΑΑ, ΕΤΑΠ-ΜΜΕ”, στο αποδεικτικό της οποίας αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η εν λόγω καταβολή αφορά ασφαλιστικές εισφορές μηνός Απριλίου 2020. Ωστόσο, από τη σύγκριση με την υποβληθείσα Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (ΑΠΔ) διαπιστώθηκαν τα εξής: α) το ποσό των 165,00€ δεν ταυτίζεται με το αναγραφόμενο ποσό συνολικών εισφορών με την ΑΠΔ Απριλίου 2020, ήτοι ποσό 765,69€, και β) στην ΑΠΔ μηνός Απριλίου 2020 δεν αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής, σε αντίθεση με το αποδεικτικό καταβολής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης περί αντιστοίχισης της καταβολής στον μήνα Απρίλιο 2020 δεν τεκμηριώνεται από τα διαθέσιμα στοιχεία, ενώ δεν καθίσταται δυνατή η ασφαλής αντιστοίχιση της καταβολής με συγκεκριμένη ασφαλιστική περίοδο. Ως εκ τούτου, η εν λόγω δαπάνη ασφαλιστικών - εργοδοτικών εισφορών μηνός Απριλίου 2020 δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 και 22 του Ν. 4172/2013.

9. Δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ μηνών Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2020: Από τον έλεγχο των διαβιβασθέντων στοιχείων από την Δ.Ε.Δ. αλλά και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου της Υπηρεσίας μας προέκυψε ότι, στις 23/10/2020 και 02/12/2020 πραγματοποιήθηκαν διατραπεζικές καταβολές ασφαλιστικών εισφορών υπέρ ΕΦΚΑ ποσού 808,82€ έκαστη, με αναγραφόμενη αιτιολογία “ΕΦΚΑ ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ”, στα αποδεικτικά της οποίας αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω καταβολές αφορούν ασφαλιστικές εισφορές μηνών Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2020. Ωστόσο, από τη σύγκριση με τις υποβληθείσες Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ΑΠΔ) διαπιστώθηκαν τα εξής: α) το ποσό των 808,82€

ταυτίζεται τόσο με τις ΑΠΔ Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2020 όσο και με τις ΑΠΔ Ιουνίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου 2020, και β) στις ΑΠΔ μηνών Ιουνίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2020 δεν αναγράφεται ταυτότητα πληρωμής, σε αντίθεση με το αποδεικτικό καταβολής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης περί αντιστοίχισης της καταβολής στους μήνες Οκτώβριο και Δεκέμβριο 2020 δεν τεκμηριώνεται από τα διαθέσιμα στοιχεία και ταυτόχρονα δεν καθίσταται δυνατή η ασφαλής αντιστοίχιση των καταβολών με συγκεκριμένες ασφαλιστικές περιόδους. Ως εκ τούτου, η εν λόγω δαπάνη ασφαλιστικών - εργοδοτικών εισφορών μηνών Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2020 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 και 22 του Ν. 4172/2013.

ο **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),

ο **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:

- ο από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης:

- το σύνολο των αναγραφόμενων φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών του Πίνακα 3B 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 4B 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.{...}

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 μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος δαπάνες που αποτέλεσαν τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές του ελέγχου, ύψους 16.997,77€, για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 45.388,68€, για το φορολογικό έτος 2020 περιορίστηκαν, στο ποσό των 14.133,82€ για το φορολογικό έτος 2019 και στο ποσό των 43.673,59€ για το φορολογικό έτος 2020, καθώς, κατόπιν ενδελεχούς εξέτασης και αξιολόγησης των νέων στοιχείων, η αρμόδια φορολογική αρχή έκανε εν μέρει δεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, κατά το ποσό των 2.863,95€ για το φορολογικό έτος 2019 και κατά το ποσό των 1.655,09€, για το φορολογικό έτος 2020, **διαλαμβάνοντας πλήρη, ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.**

Ως εκ τούτου οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί **γίνονται μερικώς δεκτοί.**

Κατόπιν των ανωτέρω τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίζονται με τις γενικές διατάξεις ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2019	2020
Κέρδη / Ζημιά βάσει δήλωσης	7.834,56	-32.072,47
Αποκρυβέντα έσοδα	8.486,82	10.312,14
Λογιστικές Διαφορές	14.133,82	43.673,59
Κέρδη με την παρούσα απόφαση	30.455,20	21.913,26

Ως προς τον 10^ο 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, κατόπιν αυτών και δεδομένου ότι από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλονται λόγοι ακύρωσης για τις λοιπές διαφορές του ελέγχου, τα εισοδήματα του προσφεύγοντος, βάσει της παρούσας απόφασης διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 (01/01/2019-31/12/2019)	
---	--

ΠΗΓΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ μετά την ΑΝΑΠΟΜΠΗ(3)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ(4)	ΔΙΑΦΟΡΑ (4) -(1)
Ακίνητη Περιουσία	12.749,75	12.749,75	12.749,75	12.749,75	0
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	3,44	3,44	3,44	3,44	0
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (κωδ. δήλωσης 401)	7.834,56	59.920,14	57.056,19	30.455,20	22.620,64
Σύνολο	20.587,75	72.673,33	69.809,38	43.208,39	22.620,64

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (01/01/2020-31/12/2020)					
ΠΗΓΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ μετά την ΑΝΑΠΟΜΠΗ(3)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ(4)	ΔΙΑΦΟΡΑ (4) - (1)
Ακίνητη Περιουσία	11.746,90	11.746,90	11.746,90	11.746,90	0,00
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	7,21	7,21	7,21	7,21	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (κωδ. δήλωσης 401)	-32.072,47	69.292,06	67.626,97	21.913,26	43.673,59
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Προσαύξηση περιουσίας (παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 995)		8.505,70	8.505,70		0,00
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	18.472,20			45.742,31	
Σύνολο	30.226,31	89.551,87	87.886,78	79.409,68	49.183,37

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (01/01/2020-31/12/2020)					
Διαφορά τεκμηρίων	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ μετά την ΑΝΑΠΟΜΠΗ(3)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ(4)	ΔΙΑΦΟΡΑ (4) - (1)
Αγορά ακινήτου (περ. γ άρθρο 32 Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 735)	60.000,00	62.887,01	62.887,01	62.887,01	2.887,01
Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο- αρθ. 34§2ζ Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 787)	40.000,00	5.507,75	5.507,75	5.507,75	34.492,25

Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.. (περ Υ παρ. 2 άρθρου 34 Ν. 4172/2013) (κωδ. δήλωσης 781)	4.203,69	4.153,69	4.153,69	4.153,69	50,00
---	----------	----------	----------	----------	-------

Α π ο 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) με αρ. /18.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, β) /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Υπ' αρ. /18-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ -1	ΕΛΕΓΧΟΥ -2	ΔΕΔ -3	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	20.587,75	72.673,33	43.208,39	22.620,64
	της συζύγου				
Φόρος που αναλογεί		3.786,53	22.026,99	9.531,18	5.744,65
Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:		249,52	249,52	249,52	0,00
α) Τόκοι- μερίσματα- δικαιώματα		0,52	0,52	0,52	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα		249,00	249,00	249,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε		149,75	149,75	149,75	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				5.744,65
	Χρεωστικό ποσό	3.387,26	21.627,72	9.131,91	
Γ. Πλέον:					
Προκαταβολή φόρου		1.474,60	1.475,60	1.476,60	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		392,39	392,39	392,39	0,00

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		78,48	78,48	78,48	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			9.120,23	2.872,33	2.872,33
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ,					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		205,39	3.891,60	1.534,55	1.329,16
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταλ/σμο	6.188,12	37.236,02	16.136,25	9.946,13

Υπ' αρ. /18-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ -1	ΕΛΕΓΧΟΥ -2	ΔΕΔ -3	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	30.226,31	89.551,87	79.409,68	49.183,37
	της συζύγου				
Φόρος που αναλογεί		4.527,00	26.958,51	23.731,58	19.204,58
Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:		1.849,08	1.849,08	1.849,08	0,00
α) Τόκοι- μερίσματα- δικαιώματα		1,08	1,08	1,08	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα		1.848,00	1.848,00	1.848,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε		1.474,60	1.474,60	1.474,60	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				19.204,58
	Χρεωστικό ποσό	1.203,32	23.634,83	20.407,90	
Γ. Πλέον: Προκαταβολή φόρου					0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		267,72	267,72	267,72	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		53,54	53,54	53,54	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			11.215,76	9.602,29	9.602,29
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ,					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταλ/σμο	2.174,58	35.821,85	30.981,46	28.806,88

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