



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2112

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
- δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ»,

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 18.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα στο Άργος, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./10.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 73.160,75€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) λόγω ανακρίβειας ποσού 36.580,38€, ήτοι συνολικό ποσό 109.741,13€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν έκδοσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου της υπ' αριθμ./25.11.2025 εντολής διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων, με φορτηγό αυτοκίνητο διεθνών μεταφορών και με οδηγό μη ιδιοκτήτη» στα φορολογικά έτη 2021 και 2022.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος με τις γενικές διατάξεις καθώς και με τη χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου (τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας).

ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- Ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και καταλόγισε: α) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 2 ονομαστικές πιστώσεις ύψους 2.035,22€ και β) προσαύξηση περιουσίας ύψους 545,89€.

- Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας (λογιστικές διαφορές) οι κάτωθι δαπάνες:

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Ακτοπλοϊκά εισιτήρια	71.019,22	7.402,26
Καύσιμα - διόδια	93.918,92	3.586,03
Μισθοδοσία	18.723,45	
Σύνολο	183.661,59	10.988,29

- Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας (λογιστικές διαφορές) αποσβέσεις ύψους 550,00€.

- Από τον έλεγχο ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2021 μεταφέρθηκαν στη δήλωση περισσότερα λειτουργικά έξοδα από αυτά που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία. Η διαφορά αυτή είναι ύψους 752,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη ως κάτωθι:

Ζημίες δήλωσης	-2.724,79
πλέον ονομαστικές πιστώσεις/έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	2.035,32
πλέον λογιστικές διαφορές (Ακτοπλοϊκά, καύσιμα - διόδια, μισθοδοσία)	183.661,59
πλέον λογιστικές διαφορές (αποσβέσεις)	550,00
πλέον λογιστική διαφορά λόγω μη ορθής μεταφοράς των εξόδων από τα βιβλία στη δήλωση	752,00
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	184.274,12

ΈΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον έλεγχο έγινε εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας από την οποία προέκυψε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη αδικαιολόγητης/άγνωστης προέλευσης/πηγής ύψους 15.492,19€.

Δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου υπολειπόταν εκείνου που προέκυψε με τις γενικές διατάξεις, ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση διάταξης νόμου για δαπάνες (άρθ. 22 ν.4172/2013). Έχουν εγγραφεί στα λογιστικά αρχεία αναλυτικά οι δαπάνες καυσίμων αλλά και μισθοδοσίας με τα κατάλληλα παραστατικά τα οποία δεν εξέτασε ο έλεγχος ώστε να προσδιορίσει αν υπάρχουν δαπάνες οι οποίες ενδεχομένως αφορούν τα μη εκπιπόμενα ακτοποϊκά εισιτήρια εξωτερικού. Η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της τα στοιχεία και ανακριβώς επικαλείται έλλειψη στοιχείων. Επιπρόσθετα, αρκετά από τα τιμολόγια καυσίμων έχουν εκδοθεί στην Ελλάδα για μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας οπότε δεν σχετίζονται με τυχόν ταξίδια στο εξωτερικό και λανθασμένα εφαρμόζεται ποσοστό επί αυτών. Αλλά και σε περιπτώσεις που τα τιμολόγια αφορούν καύσιμα που αγοράσθηκαν στο εξωτερικό, οι ημερομηνίες δεν μπορούν να συσχετισθούν με τις ημερομηνίες των ακτοποϊκών εισιτηρίων. Με το ίδιο σκεπτικό εφαρμόζεται το ίδιο ποσοστό στη μισθοδοσία χωρίς να εξετάζεται αν η απορριπτόμενη δαπάνη της μισθοδοσίας συναρτάται με δρομολόγια που σχετίζονται με τα ακτοποϊκά εισιτήρια γραμμών εξωτερικού για τα οποία ο τράκτορας ταξίδευσε.

2) Παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας – Μη αιτιολογία ή πλημμελής αιτιολογία στην έκθεση ελέγχου για την απόρριψη δαπανών – Παραβίαση άρθρου 76 ΚΦΔ. Η πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου δεν είναι αιτιολογημένη, διότι: α) η μη εξέταση καθεμιάς ξεχωριστά των συγκεκριμένων δαπανών καυσίμων και μισθοδοσίας αποτελεί μη ειδική αιτιολόγηση ενώ η επίκληση έλλειψης στοιχείων είναι παντελώς αβάσιμη δεδομένου ότι μπορούσε να εξετασθούν οι δαπάνες αυτές σε σχέση με το χώρο και το χρόνο που έγιναν για να αποδειχθεί αν υπήρχε αιτιώδης συνάφεια με τις απορριφθείσες δαπάνες ακτοποϊκών εισιτηρίων, β) η εφαρμογή της αναλογίας ποσοστού) αποτελεί αόριστη και αυθαίρετη αιτιολόγηση χωρίς να στηρίζεται στο νόμο και στα πραγματικά περιστατικά.

3) Επίκληση άρθρου 39 ν.4987/2022 και 34 παρ. 2 περ. ζ του ν.4172/2013. Διέθετε μετρητά που δικαιολογούνται από την ανάλωση κεφαλαίου. Θα μπορούσε να καταθέσει μετρητά στον λογαριασμό της μέχρι του ποσού 127.362,96€ το οποίο καλύπτει το ποσό των 545,89€ που καταλόγισε ο έλεγχος ως αδικαιολόγητη κατάθεση.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013: « 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.*

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.»

Επειδή σύμφωνα με την Πολ. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013»:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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,

...

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 συνήθειες 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 συνήθειες 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).

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 10.12.2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου έγινε έλεγχος αγορών και δαπανών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές/δαπάνες (εξαιρουμένου του κόστους μισθοδοσίας/ΕΦΚΑ, αγορών παγίων και αποσβέσεων). Για τη χρήση 2021 ελέγχθηκε ο μήνας Ιούλιος. Λόγω μεγάλου πλήθους παραστατικών, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στα παραστατικά με καθαρή αξία μεγαλύτερη των 100,00€, που αντιστοιχούν στο 98% της συνολικής καθαρής αξίας του ως άνω μήνα.

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις ακτοπλοϊκών εισιτηρίων τα οποία είχαν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας, αφορούσαν ακτοπλοϊκή μεταφορά (Ελλάδα – Ιταλία ή Ιταλία Ελλάδα) τράκτορα (ελκυστήρα) της προσφεύγουσας με ρυμουλκούμενα (επικαθήμενα) που δεν ανήκαν στην κυριότητα της προσφεύγουσας. Διαπιστώθηκε επίσης ότι για τα συγκεκριμένα δρομολόγια δεν είχαν εκδοθεί παραστατικά εσόδου (ΤΠΥ) σε πελάτες από την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με διευκρινήσεις που δόθηκαν από την προσφεύγουσα, η τιμολόγηση γίνεται κατά κανόνα από το ρυμουλκούμενο που μεταφέρει το εκάστοτε εμπόρευμα, ότι τα ρυμουλκούμενα ανήκουν σε επιχειρήσεις συγγενικών προσώπων της (πατέρα, θείος κ.τ.λ.) με τις οποίες υπάρχει συνεργασία και ότι τα παραστατικά εσόδων έχουν εκδοθεί από τις εν λόγω επιχειρήσεις. Από τον έλεγχο ζητήθηκαν τα σχετικά παραστατικά εσόδων (ΤΠΥ), δειγματοληπτικά, για 20 δρομολόγια του διμήνου Ιούνιος-Ιούλιος 2021 της συγκεκριμένης διαπίστωσης (ξένα ρυμουλκούμενα χωρίς έκδοση ΤΠΥ από την προσφεύγουσα), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για απόκρυψη φορολογητέων εσόδων μέσω μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε, για το σύνολο των ζητούμενων δρομολογίων, παραστατικά εσόδων (ΤΠΥ) από επιχειρήσεις συγγενικών της προσώπων. Ο έλεγχος επεκτάθηκε σε όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων και εντοπίστηκαν (μέσω ακτοπλοϊκών εισιτηρίων) συνολικά 90 δρομολόγια το 2021 που πραγματοποιήθηκαν από τράκτορες της προσφεύγουσας, με ξένα ρυμουλκούμενα και χωρίς έκδοση ΤΠΥ από την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με την επιβεβαίωση του ζητούμενου δείγματος, ο έλεγχος δέχθηκε για το σύνολο των σχετικών δρομολογίων πως δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέων εσόδων μέσω μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων.

Πλην όμως, από τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί δρομολόγια μεταφορών φορτίων τα οποία δεν τιμολογεί ή ίδια, αλλά άλλες επιχειρήσεις, και για τα οποία καταχωρεί και εκπίπτει εσφαλμένα δαπάνες (ακτοπλοϊκά εισιτήρια, καύσιμα- διόδια, μισθοδοσία οδηγών). Συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες εκπέστηκαν εσφαλμένα σύμφωνα με την περ. α' του αρθ.22 του ν.4172/2013. Ειδικότερα:

ΑΚΤΟΠΛΟΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ

Δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπιπτόμενες δαπάνες ακτοπλοϊκά εισιτήρια για ενενήντα (90) δρομολόγια επί συνόλου 188, ήτοι ποσοστό 47%, συνολικής αξίας 71.019,22€ για τη χρήση 2021.

ΚΑΥΣΙΜΑ - ΔΙΟΔΙΑ

Σημειώνεται ότι, τα καύσιμα και τα διόδια κάθε δρομολογίου εκδίδονται στο «όνομα» - στα στοιχεία του τράκτορα που πραγματοποιεί την εκάστοτε μεταφορά. Ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατά επεικική κρίση, ο έλεγχος θεώρησε ότι όλα τα υπόλοιπα δρομολόγια, δηλαδή αυτά που σχετίζονται με τα ακτοπλοϊκά εισιτήρια των ρυμουλκούμενων που ανήκουν στην

προσφεύγουσα και για τα οποία έχουν εκδοθεί παραστατικά εσόδων από την προσφεύγουσα, έχουν πραγματοποιηθεί με τράκτορες της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, τα καύσιμα και τα διόδια των συγκεκριμένων (λοιπών) δρομολογίων αποτελούν δαπάνες της προσφεύγουσας. Τα εν λόγω δρομολόγια ανέρχονται σε 53% (100% - 47%) επί του συνόλου για το 2021. Ελλείπει άλλων στοιχείων, οι δαπάνες καυσίμων και διοδίων που αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως δαπάνες της προσφεύγουσας εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά της, υπολογίστηκαν με την εφαρμογή του ως άνω ποσοστού επί του συνόλου των καταχωρημένων δαπανών καυσίμων και διοδίων ύψους 199.827,48€ για το 2021.

ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ

Ομοίως, και για το κόστος μισθοδοσίας εφαρμόστηκε το ανωτέρω ποσοστό. Το συνολικό κόστος μισθοδοσίας που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία ανέρχεται σε 39.837,13€ στη χρήση 2021.

Επειδή ως προς τις ανωτέρω κατηγορίες δαπανών προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές σύμφωνα με τη περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

2021

ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ				ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ		ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ)	
Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Ακτοπλοϊκά εισιτήρια	71.019,22	7.402,26	0,00	0,00	71.019,22	7.402,26
2	Καύσιμα – διόδια	199.827,48	7.629,86	105.908,56	4.043,83	93.918,92	3.586,03
3	Μισθοδοσία	39.837,13	0,00	21.113,68	0,00	18.723,45	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		310.683,83	15.032,12	127.022,24	4.043,83	183.661,59	10.988,29

Επειδή στην από 23.01.2026 έκθεση απόψεων, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, μεταξύ, άλλων αναφέρεται ότι:

« Όπως προκύπτει από τη σελίδα 9 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος επεκτάθηκε σε όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων και εντόπισε (μέσω ακτοπλοϊκών εισιτηρίων) 90 δρομολόγια το έτος 2021 και 34 το έτος 2022 να έχουν μεν πραγματοποιηθεί από τράκτορες της ελεγχόμενης αλλά με ξένα ρυμουλκούμενα και χωρίς την έκδοση ΤΠΥ από την ελεγχόμενη. Από τη στιγμή που οι ως άνω μεταφορές τιμολογήθηκαν από άλλη επιχείρηση ορθώς και νομίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις αντίστοιχες και άρρηκτα συνδεδεμένες για τις μεταφορές αυτές δαπάνες για καύσιμα, διόδια και δαπάνες μισθοδοσίας οδηγών καθόσον δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της ελεγχόμενης αλλά της επιχείρησης η οποία τιμολόγησε τις μεταφορές αυτές. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου η ελεγχόμενη δήλωσε ότι θα διερευνήσει τη δυνατότητα να προσκομίστούν στη διάθεση του ελέγχου ακριβή δρομολόγια που ακολούθησαν χρονικά και τοπικά τόσο οι τράκτορες όσο και τα ρυμουλκούμενα ιδιοκτησίας της προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε ακριβείς ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τέτοια στοιχεία. Ο έλεγχος κατά επεικλή κρίση θεώρησε ότι όλα τα υπόλοιπα δρομολόγια, δηλαδή αυτά που σχετίζονται με τα ακτοπλοϊκά εισιτήρια των ρυμουλκούμενων που ανήκουν στην ελεγχόμενη και για τα οποία έχουν εκδοθεί παραστατικά εσόδων από την ελεγχόμενη, πραγματοποιήθηκαν με τράκτορες της ελεγχόμενης, χωρίς αυτό να αποδεικνύεται ή να απορρίπτεται από τα διαθέσιμα στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει αόριστα ισχυρισμούς περί λανθασμένου υπολογισμού των δαπανών ενώ η ίδια θα έπρεπε να παρέχει αρκούντως τεκμηριωμένες εξηγήσεις, προσκομίζοντας κατάλληλα έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με πόσες ημέρες

απασχολήθηκαν οι οδηγοί και ποιος οδηγός (με τι μισθό) σε κάθε δρομολόγιο, σχετικά με πόσα καύσιμα και διόδια αφορούσαν καθένα δρομολόγιο χωριστά χωρίς μάλιστα να δημιουργούνται αμφιβολίες ότι καύσιμα που προμηθεύτηκε την τελευταία ημέρα ενός δρομολογίου για το οποίο εκδόθηκε παραστατικό εσόδου από την ελεγχόμενη, καταναλώθηκαν στο επόμενο δρομολόγιο για το οποίο ενδεχομένως δεν εκδόθηκε παραστατικό εσόδου. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την υπ' αριθμ. 1213/2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Σε εκείνη την υπόθεση από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο το 50% των δαπανών καυσίμων. Με την ως άνω απόφαση αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες καυσίμων σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό:

«...»

Επειδή αφενός στον λογαριασμό ... ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24% ... έχουν καταχωρηθεί δαπάνες καυσίμων που αφορούν και τα τέσσερα οχήματα της εταιρείας καθώς σύμφωνα με την οικεία έκθεση στα παραστατικά αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. και αφετέρου δεν διαπιστώθηκε αν τα ανωτέρω οχήματα χρησιμοποιούνται και σε χρόνο πέραν του ωραρίου λειτουργίας της επιχείρησης με σκοπό την κάλυψη προσωπικών αναγκών των υπαλλήλων της ή των μελών της διοίκησης, προκειμένου να απορρίψει τις αντίστοιχες δαπάνες ως μη παραγωγικές (βλ. ΣΤΕ 3325/2015).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση έτους, τις δαπάνες καυσίμων ύψους 12.117,70€.»

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πραγματικά περιστατικά της επικαλουμένης υπόθεσης διαφέρουν με αυτά της παρούσας υπόθεσης, καθώς στην παρούσα υπόθεση **διαπιστώθηκε** από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δρομολόγια μεταφορών φορτίων τα οποία δεν τιμολόγησε η ίδια, αλλά άλλες επιχειρήσεις και συνεπώς οι επίμαχες δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης της.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς η μη αναγνώριση δαπανών ύψους 183.661,59€ σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ενώ η προσφεύγουσα η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης πλημμέλειας του ελέγχου δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδομείται το πόρισμα του ελέγχου, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

...

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).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

...»

Επειδή στο με αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο με θέμα: « Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας αναφέρεται ότι:

« Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.
Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.
5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.
6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.
7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).
8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή

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

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

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

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

Επειδή ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Για τις ακόλουθες επτά (7) ονομαστικές πιστώσεις:

A/A	Ημερομηνία	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό πίστωσης
1	07.01.2021		135,00
2	07.01.2021		135,00
3	13.01.2021		160,29
4	16.03.2021		115,60
Σύνολο			545,89

από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία δεν προέκυψε εμπορική ή άλλη συναλλαγή. Ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι διέθετε μετρητά εις χείρας της που καλύπτουν τις ως άνω πιστώσεις.

Επειδή οι ως άνω πιστώσεις δεν αφορούν σε καταθέσεις μετρητών, ως εκ τούτου δεν δύναται να αιτιολογηθούν με μετρητά που πιθανώς διακρατούσε τα προηγούμενα έτη εκτός τραπεζικού συστήματος και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στη με ημερομηνία θεώρησης 10.12.2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18.01.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2025) φορολογικό έτος 2021

Διαφορά φόρου	73.160,75
Πρόστιμο άρθ. 58 ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 ν.5104/2024)	36.580,38
Σύνολο για καταβολή	109.741,13

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.