ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/09/2026

Αριθμός απόφασης: 3643

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β΄ - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
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. ΔΕΔ 671739 ΕΞ 2026 /29-07-2026 (Β' 4962) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής "Με εντολή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών" σε Προϊσταμένους Υποδιευθύνσεων και Τμημάτων αυτής»
4. Την από **27.04.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανή προσφυγή της **.....** με **ΑΦΜ: .....**, με έδρα στην ....., οδός ....., αρ. ..... κατά της υπ' αρ. ...../26.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.
   ,καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος

6. Την έκθεση Απόψεων επί Ενδικοφανούς Προσφυγής του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.04.2026 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:
- Με την υπ' αριθ. ...../26.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 249.492,43€, πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 124.746,22 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 374.238,65 €.
Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 26.03.2026 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.Φ.
Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 27.03.2026.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ
Δυνάμει της υπ΄ αριθ ...../23-01-2026 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.Φ. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2024, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 08/04/2003, αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο Ειδών Ιματισμού», έδρα επί της οδού ..... στην ..... και είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος.
Σύμφωνα με τη δήλωση Ε3 της χρήσης 2024 το κόστος πωληθέντων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ανήλθε σε 1.249.118,27€ ως εξής :

ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (Α)	866.663,77
(Πλέον) Απογραφή αρχής (Β)	679.327,00
(Μείον) Απογραφή λήξης (Γ)	296.872,50
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (Α+Β-Γ)	**1.249.118,27€**

Α. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην αρχική Απογραφή Λήξης της 31ης/12/2024 τα εμπορεύματα που αφορούν το ληφθέν Πιστωτικό Τιμολόγιο με α/α 1/31-12-2024 από τον προμηθευτή ..... (Α.Φ.Μ.....) προστέθηκαν εκ παραδρομής στην Απογραφή λήξης αντί να αφαιρεθούν από το σύνολο των σχετικών εμπορευμάτων που αγοράστηκαν με τα Τιμολόγια Πώλησης με α/α ...../31-12-2024 της ίδιας εταιρείας. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα προσκόμισε συνημμένη σε απαντητικό υπόμνημα της ορθή επανάληψη απογραφής λήξης 31/12/2024 με συνολικό ποσό εμπορευμάτων ύψους 103.785,00€.
Β. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το μήνα Δεκέμβριο 2024 προέκυψαν αγορές εμπορευμάτων ύψους 757.100,75€, που αφορούσαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ιταλία και συγκεκριμένα από τον ..... Τα συγκεκριμένα προϊόντα που λογίστηκαν στο λογαριασμό «αγορές» δεν συμπεριλήφθηκαν στην απογραφή λήξης της 31ης/12/2024, μολονότι δεν ήταν δυνατόν να πωληθούν από την επιχείρηση, καθώς η μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα έγινε τους μήνες Ιανουάριο-Μάρτιο 2025, όπως προκύπτει από τα παραστατικά μεταφοράς

CMR. Κατά συνέπεια το κόστος πωληθέντων χρήσης 2024 δεν υπολογίστηκε ορθά με αποτέλεσμα να μην υπολογιστούν ορθά και τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2024.

Αφού οι παραπάνω ενδοκοινοτικές αγορές εμπορευμάτων ύψους 757.100,75€ λογίστηκαν ως αγορές της χρήσης 2024 βάσει των ημερομηνιών των τιμολογίων πώλησης του εκδότη των στοιχείων, όπως προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης, ο έλεγχος προσέθεσε το ίδιο ποσό στην ορθή επανάληψη απογραφή λήξης 31/12/2024 (103.785,00+757.100,75 =860.885,75€).
Ο έλεγχος συνεπώς υπολόγισε το ορθό κόστος πωληθέντων της χρήσης για την επιχείρηση ως εξής:

ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (Α)	866.663,77
(Πλέον) Απογραφή αρχής (Β)	679.327,00
(Μείον) Απογραφή λήξης (Γ)	860.885,75
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (Α+Β-Γ)	**685.105,02€**

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας σε 615.859,48 €, αντί του ποσού των 51.846,23€ που προέκυψε από τη δήλωση της προσφεύγουσας.

Επιπλέον, ο έλεγχος προσέθεσε το ποσό των **6.023,73€** στο εισόδημα της προσφεύγουσας από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με την παρ.4 του αρ.21 ν.4172/2013, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το ποσό έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου και ο έλεγχος δεν δύναται να ταυτίσει τη συγκεκριμένη πίστωση με οποιοδήποτε έσοδο της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ή με οποιοδήποτε άλλο εισόδημα της.

Τέλος, ο έλεγχος προσέθεσε ποσό ύψους **10.800,00€** στο εισόδημα της προσφεύγουσας από ακίνητη περιουσία, όπως αναλύεται στις σελίδες 27-28 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.
Τα ποσά της δήλωσης, τα ποσά του ελέγχου και οι διαφορές που προέκυψαν απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

	Μερίσματα-Τόκοι/ Δικαιώματα.	Επιχ. Δραστηριότητα (αγν. Πηγής)	Επιχ. Δραστηριότητα	Ακίνητη Περιουσία	ΣΥΝΟΛΟ
Ποσά δήλωσης	0,00	0,00	51.846,23	0,00	51.846,23
Ποσά ελέγχου	0,00	6.023,73	615.859,48	10.800,00	632.683,21
Διαφορά	0,00	6.023,73	564.013,25	10.800,00	580.836,98

Ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αρίθμ. ..../27-02-2026 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αρίθμ. ..... Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2024 τα

οποία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 04-03-2026. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε οποιοδήποτε απαντητικό υπόμνημα και κατά συνέπεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:
1)Έλλειψη ειδικής, πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης — εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013 — μη νόμιμη προσθήκη ποσού 6.023,73 ευρώ ως δήθεν εισοδήματος από άγνωστη πηγή ή αιτία.
2) Εσφαλμένη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επιχείρησής της λόγω απογραφής — εσφαλμένη εξομοίωση τιμολόγησης και πραγματικής παράδοσης εμπορευμάτων.
3) Μη νόμιμη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων χωρίς απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της — εσφαλμένη αποτύπωση της πραγματικής οικονομικής εικόνας της επιχείρησής της.
4) Μη νόμιμος χαρακτηρισμός της δήλωσής της ως ανακριβούς λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».
<u>Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής</u>

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «.... 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, στο άρθρο 86 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α΄ 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Ζ και 70.»

Επειδή, στο άρθρο 39 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγουμένων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:
« ..... 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:
«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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

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.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του οικονομικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, 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, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.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. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί

βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των 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..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, διότι κατά το μέρος που της προσθέτει στο φορολογητέο εισόδημα ποσό 6.023,73 ευρώ ως δήθεν εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία, στηρίζεται σε ανεπαρκή αιτιολογία, σε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 και σε αντιστροφή του βάρους απόδειξης σε βάρος της.

Επειδή, ο έλεγχος συμπεριέλαβε την επίμαχη πίστωση ύψους 6.023,73€ στο με αρ. πρωτ. 69.808/29-01-2026 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών Αρ.14 ν.5104-2024 που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία είχε τη δυνατότητα να αιτιολογήσει το ποσό. Ωστόσο, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε οποιοδήποτε παραστατικό ή άλλο στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει την πραγματική πηγή της επίμαχης πίστωσης, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή η πίστωση αυτή αφορά μεταφορά από λογαριασμό τρίτου και δεν κατέστη δυνατό να ταυτιστεί από τον έλεγχο με οποιοδήποτε εκδοθέν στοιχείο χονδρικής ή λιανικής πώλησης της προσφεύγουσας, ούτε να ταυτιστεί το επίμαχο ποσό με οποιοδήποτε εισόδημα της προσφεύγουσας.
Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.
<u>Ως προς τον 2ο και 3ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής</u>

Επειδή, στις παραγράφους 1, 2, 3, 5 και 12 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. {..}

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. {...}

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, **δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων)** για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) **Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων,** υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.»

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού) {...}

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.»

Επειδή, στις παραγράφους 1, 5 και 7 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[....]

5. 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. [....]

7. 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 20 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.

2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

5. Οταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.
γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.
8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.»

Επειδή, στο άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013:
«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.
Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους {...}
2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. {...} »

Επειδή, στο άρθρο 25 «Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων» του ν.4172/2013:
«Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.»

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι **Α.** στην αρχική Απογραφή Λήξης της 31ης/12/2024 τα εμπορεύματα που αφορούν το ληφθέν Πιστωτικό Τιμολόγιο με α/α 1/31-12-2024 από τον προμηθευτή ..... (Α.Φ.Μ. .....) προστέθηκαν εκ παραδρομής στην Απογραφή λήξης αντί να αφαιρεθούν από το σύνολο των σχετικών εμπορευμάτων που αγοράστηκαν με τα Τιμολόγια Πώλησης με α/α ...../31-12-2024 της ίδιας εταιρείας. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα προσκόμισε συνημμένη σε απαντητικό υπόμνημα της ορθή επανάληψη απογραφής λήξης 31/12/2024 με συνολικό ποσό εμπορευμάτων ύψους 103.785,00€. **Β.** κατά το μήνα Δεκέμβριο 2024 προέκυψαν αγορές εμπορευμάτων ύψους 757.100,75€, που αφορούσαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ιταλία και συγκεκριμένα από τον .....
Τα συγκεκριμένα προϊόντα δεν συμπεριλήφθηκαν στην απογραφή λήξης της 31ης/12/2024, μολονότι δεν ήταν δυνατόν να πωληθούν από την επιχείρηση, καθώς η μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα έγινε τους μήνες Ιανουάριο-Μάρτιο 2025, όπως προκύπτει από τα παραστατικά μεταφοράς CMR. Κατά συνέπεια το κόστος πωληθέντων χρήσης 2024 δεν υπολογίστηκε ορθά με αποτέλεσμα να μην υπολογιστούν ορθά και τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2024.
Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα της επιχείρησής της με βάση την εσφαλμένη παραδοχή ως προς την απογραφή λήξης της 31.12.2024 και ειδικότερα ως προς εμπορεύματα της προμηθεύτριας εταιρείας .....,

τα οποία τιμολογήθηκαν μεν τον Δεκέμβριο του 2024, πλην όμως παραδόθηκαν σε αυτή εντός του έτους 2025. Τα προϊόντα από την ως άνω εταιρεία περιλαμβάνονταν σε τιμολόγια του Δεκεμβρίου 2024, διότι τότε αγοράστηκαν και για τον λόγο αυτό περιλήφθηκαν στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες του έτους 2024. Ωστόσο, τα προϊόντα παραδόθηκαν σε αυτήν εντός του έτους 2025 και, συνεπώς, δεν ήταν δυνατόν να συμπεριληφθούν στην απογραφή λήξης, αφού δεν τα είχε στην κατοχή της κατά τον χρόνο διενέργειας αυτής.

Επειδή ο έλεγχος προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις εκείνες που ορίζονται από τα Άρθρα 21-29 ν.4172/2013 και από την εγκύκλιο Α.1293/2019 που αφορά τα απλογραφικά βιβλία.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ουσιώδεις ανακρίβειες στα βιβλία και στη δήλωση Ε3 της προσφεύγουσας ειδικότερα όσον αφορά το κόστος πωληθέντων της χρήσης 2024. Ειδικότερα,

- όσον αφορά τα τιμολόγια-δελτία αποστολής που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία ..... (Α.Φ.Μ. .....) με ημερομηνία 31/12/2024, ο έλεγχος συμπεριέλαβε το σύνολο των εμπορευμάτων στη βάσει ελέγχου απογραφή λήξης της 31ης/12/2024, όπως ορθά είχε κάνει και η προσφεύγουσα βάσει της συνημμένης στο απαντητικό υπόμνημα ορθής επανάληψης απογραφής λήξης 31/12/2024 με συνολικό ποσό εμπορευμάτων ύψους 103.785,0€.
- όσον αφορά τις αγορές από την αλλοδαπή Δεκεμβρίου 2024 ύψους 757.100,75€ (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε το σύνολο των αγορών στις αγορές εμπορευμάτων της χρήσης 2024 αλλά όχι και τα εμπορεύματα στην απογραφή λήξης της χρήσης, μολονότι δεν ήταν δυνατόν να έχουν πωληθεί στο σύνολο τους αφού παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα κατά το επόμενο έτος.

Επειδή σε περίπτωση που η προσφεύγουσα ήθελε να απεικονίσει στην Απογραφή Λήξης 31/12/2024 την πραγματική καταγραφή των υπαρχόντων αποθεμάτων της κατά την τελευταία μέρα της χρήσης, όπως ισχυρίζεται, θα έπρεπε να συμπεριλάβει στην Απογραφή Λήξης διακριτά τις ενδοκοινοτικές αγορές εμπορευμάτων ύψους 757.100,75€ οι οποίες βάσει των ημερομηνιών των τιμολόγιών πώλησης, όπως προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης λογίστηκαν ως αγορές της χρήσης 2024, αλλά την 31/12/2024 βρίσκονταν σε χώρους τρίτων.

Επειδή με την παραπάνω ενέργεια της προσφεύγουσας υπερεκτιμήθηκε το κόστος πωληθέντων της χρήσης 2024, με την προσθήκη σε αυτό αξίας εμπορευμάτων τα οποία ούτε είχαν αφιχθεί στην Ελλάδα, ούτε είχαν πωληθεί εντός της χρήσης 2024 και ακολούθως υποεκτιμήθηκαν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, τα οποία δεν προσδιορίστηκαν με αξιόπιστο τρόπο και δεν ανταποκρίνονται στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω ορθώς από τον έλεγχο προσδιορίστηκε η Απογραφή Λήξης 31/12/2024 στο ποσό των 860.885,75 € ως το άθροισμα των εμπορευμάτων ύψους 103.760,00€ που αγοράστηκαν από τη ..... στις 31/12/2024 και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ποσού 757.100,75€ που στο σύνολο τους παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα στην επόμενη χρήση. Ακολούθως ορθώς προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το κόστος πωληθέντων της χρήσης 2024 στο ποσό των 685.105,02€ και των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας σε 615.859,48 €.

Επειδή βάσει των παραπάνω ο εκ νέου υπολογισμός το κόστους πωληθέντων της επιχείρησης από τον έλεγχο είναι καθ' όλα νόμιμος και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

<u>Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής</u>

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 & 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 26.03.2026 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **27.04.2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με **ΑΦΜ:** ....., και την **επικύρωση** της υπ' αρ. ...../26.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ...../26.03.2026) φορ. έτους 2024

	ΕΛΕΓΧΟΥ	**ΔΕΔ**
Διαφορά Φόρου	249.492,43 €	249.492,43 €
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	124.746,22 €	124.746,22 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	**374.238,65 €**	**374.238,65 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ Β΄ - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.