



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 25/11/2024

Αριθμ. Αποφ.: 2465



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aae.gr](mailto:ded.thess@aae.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του .... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη» και δευτερεύουσα «Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ακατέργαστων αγροτικών πρώτων υλών, ζώντων ζώων, κλωστοϋφαντουργικών πρώτων υλών και ημιτελών προϊόντων» με έδρα τη ....., επί της οδού ....., κατά **α)**της υπ' αριθμ. **.../22-05-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **β)**της υπ'αριθμ. **.../22-05-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **γ)**της υπ'αριθμ. **.../22-05-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και **δ)**της υπ'αριθμ. **.../22-05-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την υπ' αριθμ. ..../02-07-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του .... του .... 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' αριθμ. **.../22-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 120.305,61€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 60.152,81€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 24.278,11€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **204.736,53€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. **.../22-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 9.261,17€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.2 του ν.4987/2022 ύψους 690,23€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.951,40€**, ενώ δεν του αναγνωρίστηκε ποσό προς έκπτωση ύψους 6.625,32€
- ❖ Με την υπ' αριθμ. **.../22-05-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη διενέργειας απογραφής και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.
- ❖ Με την υπ'αριθμ. **.../22-05-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του

ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **7.089,81€**, λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 109.074,04€ πλέον Φ.Π.Α. 14.179,63€

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2018 από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../.../22-05-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας. Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου, το υπ' αριθμ. .../25-05-2022 έγγραφο γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018 και η υπ'αριθμ. .../25-05-2023 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά το ελεγχόμενο έτος ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε ότι κατά το ελεγχόμενο έτος ο προσφεύγων δεν τήρησε, αν και ήταν υποχρεωμένος, βιβλίο απογραφών, αποκλείοντας τον έλεγχο από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές, ύψους 169.022,70€ που αφορούν δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, δαπάνες που αφορούν σε εργασιακές σχέσεις που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, δαπάνες που δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και αγορές παγίων που καταχωρήθηκαν ως δαπάνες.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η α' προϋπόθεση του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της Αρχής των Αναλογιών.

Συγκρίνοντας τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος επέλεξε αυτά που προσδιόρισε με την έμμεση τεχνική, ως μεγαλύτερα και προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../17-04-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το .../08-05-2024 υπόμνημά του.

Ο έλεγχος αποδέχτηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις διενέργειας έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Δεν ήταν νόμιμη η διαδικασία που ακολουθήθηκε. Η απόφαση έγκρισης της έμμεσης τεχνικής εκδόθηκε μία ημέρα πριν την έκδοση του Σημειώματος διαπιστώσεων, γεγονός που οδηγεί σε καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων.
2. Η μέθοδος της Αρχής των Αναλογιών που εφαρμόστηκε δεν ενδείκνυται στη συγκεκριμένη περίπτωση. Οι ελεγκτές διαπίστωσαν διαφορά ποσοτήτων ζωοτροφών που αγοράστηκαν και πουλήθηκαν 498.698 κιλά αξίας τουλάχιστον 99.739,60€. Ο έλεγχος όφειλε να προβεί σε έλεγχο αγορών και πωλήσεων το πρώτο πεντάμηνο του 2019, καθώς το πεντάμηνο είναι ο μέγιστος χρόνος διατηρησιμότητας των ζωοτροφών και επομένως τις ποσότητες αυτές τις πούλησε στο πρώτο πεντάμηνο του 2019. Το γεγονός ότι δεν τηρούσε απογραφή, δεν μπορεί να ακυρώσει την πραγματικότητα ότι οι ποσότητες ζωοτροφών που δεν πούλησε το 2018, πουλήθηκαν το 2019. Το πρώτο τετράμηνο του 2018 αγόρασε 2.018.690 κιλά ζωοτροφών και πούλησε 2.137.047 κιλά, γεγονός που δείχνει ότι είχε τη δυνατότητα να αποθηκεύσει τις ζωοτροφές. Αντί του προσδιορισμού της μέσης τιμής πώλησης θα έπρεπε ο έλεγχος να πολλαπλασιάσει τα κιλά που έλλειπαν από κάθε φορτίο με την τιμή που πουλούσε τα υπόλοιπα κιλά του είδους της ίδιας φορτωτικής. Μπορούσε ο έλεγχος να εξάγει πλήρες λογιστικό αποτέλεσμα. Εσφαλμένα καταλογίστηκαν επιπλέον έσοδα εμπορικής δραστηριότητας ύψους 109.074,04€
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τα παραστατικά εξόφλησης, επιταγές της ..... BANK και της Ε.Τ.Ε., των δαπανών με α/α 6 & 8. Ο προσφεύγων πλήρωσε τις αγορές του σε μεσίτες ζωοτροφών με επιταγές πελατείας του, οι οποίοι στη συνέχεια πλήρωσαν αυτοί τους αγρότες – εκδότες τιμολογίων, απαιτείται μεγάλος χρόνος αναζήτησης και ταυτοποίησης των πληρωμών.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.**

**Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022** 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.

2. [...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις

κατηγορίες των υποχρεωών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.[...]

1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η **A.1293/2019**, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου ... »

**Επειδή**, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

[...]

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».

**Επειδή, σύμφωνα το ν.4308/2014:**

**Άρθρο 1** – Πεδίο εφαρμογής «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..., β)..., γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η **ατομική επιχείρηση** και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

**Άρθρο 2** – Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

«1. Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου.

2. Πολύ μικρές οντότητες. Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

**3. Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ».**

**Άρθρο 4** - Άλλα λογιστικά αρχεία «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».

#### **Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

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».

**Άρθρο 30 -Απλοποιήσεις και απαλλαγές-**«Πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, από τα αρχεία της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι ο ετήσιος κύκλος εργασιών του προσφεύγοντα ήταν μεγαλύτερος του ορίου της παρ.3 του άρθρου 30 του ν.4308/2014, ενώ δεν περιλαμβάνεται στις εξαιρέσεις από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων της Πολ.

1019/2015. Ως εκ τούτου ήταν υποχρεωμένος να τηρήσει, μεταξύ άλλων και αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (κατάσταση απογραφής).

**Επειδή**, συνεπεία της μη τήρησης του ως άνω αρχείου αποθεμάτων είναι η αδυναμία εκ μέρους της φορολογικής αρχής της επαλήθευσης του αναγραφόμενου στα λογιστικά αρχεία κόστους πωληθέντων και του μικτού κέρδους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης.

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 4 της **A.1008/2020 - 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».*

**Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, χωρίς οποιονδήποτε χρονικό περιορισμό.

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 72 του **N.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**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του **N 5104/2024**: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το **ειδικότερο περιεχόμενο** τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.”

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ν.5104/2024 «πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ’ εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α’ 170) και 4987/2024 (Α’206) εξακολουθούν να ισχύουν.

**Επειδή**, με την **A 1008/20-01-2020 (Β’88)** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α’) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα:

#### **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 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 **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

##### **Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία,

γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

**Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]**

#### **Παράδειγμα 2ο**

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

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.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω 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 με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, 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 με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ

#### **Ε. Λοιπά θέματα**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

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

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

**Επειδή**, με τη μέθοδο της Αρχής των Αναλογιών η φορολογική διοίκηση προσδιορίζει με αξιόπιστο τρόπο εκείνο το δείκτη/αναλογία που συνήθως είναι το περιθώριο μικτού κέρδους, τον οποίο εφαρμόζει σε μία γνωστή βάση, όπως είναι το κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, αφού πρώτα το επαληθεύσει, προκειμένου να επαναπροσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εμπορεύεται παρεμφερή προϊόντα ζωοτροφών, κυρίως αραβόσιτο και λιγότερο κριθάρι και βρώμη, με παραπλήσιες τιμές αγοράς και πώλησης. Από τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 63 έως 76 της από 22-05-2024 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή αγοράς σε 0,17€ το κιλό και τη μέση τιμή πώλησης

σε 0,20€ το κιλό και στη συνέχεια προσδιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους σε 17,647%.

**Επειδή**, κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι το δηλωθέν κόστος πωληθέντων που ανήλθε σε 1.040.386,18€ και ισούται με τη συνολική αξία των αγορών του έτους είναι εσφαλμένο, καθώς καταχωρήθηκαν ως αγορές εμπορευμάτων δύο τιμολόγια αγοράς παγίων, με αποτέλεσμα, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ο έλεγχος να τροποποιήσει το κόστος πωληθέντων σε 1.027.886,18€, επί του οποίου εφάρμοσε τον ως άνω συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διαφορά των ποσοτήτων αγοράς και πώλησης του ελεγχόμενου έτους οφείλεται στο γεγονός ότι 498.698 κιλά ζωοτροφών αγοράστηκαν εντός του 2018 και πουλήθηκαν εντός του 2019, γεγονός που δεν αναιρείται από την παράβαση της μη τήρησης αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφής). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του παραθέτει τη σύγκριση των ποσοτήτων αγοράς και πώλησης στο πρώτο τετράμηνο του 2018 από την οποία προκύπτει ότι πούλησε περισσότερες ποσότητες ζωοτροφών από αυτές που αγόρασε εντός του έτους, γεγονός που δείχνει ότι είχε τη δυνατότητα να αποθηκεύσει εμπορεύματα που αγόρασε το προηγούμενο έτος.

**Επειδή**, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο ποιες και πόσες ήταν οι αγορές του ελεγχόμενου έτους (Τ.Δ.Α., Δ.Α.), που πουλήθηκαν το 2019 και πού αυτές αποθηκεύτηκαν, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν διατηρούσε ιδιόκτητες ή μισθωμένες αποθήκες, ούτε προσκομίζει στοιχεία χρήσης αδήλων αποθηκών, ενώ στη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικείου έτους δεν δηλώνει αποθέματα τέλους χρήσης. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του ότι υφίστανται αποθέματα αρχής χρήσης που προκύπτουν από αγορές του 2017 είναι αναπόδεικτος, δεδομένου ότι ουδέποτε δηλώθηκαν αποθέματα έναρξης και λήξης της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ κατά το προηγούμενο του ελέγχου έτος υφίστανται παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (απόφαση ΔΕΔ .../2024). Σε κάθε περίπτωση, εφόσον δεν τηρήθηκε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφών), η ύπαρξη εμπορευμάτων αρχής και τέλους χρήσης που επηρεάζει το πραγματικό κόστος πωληθέντων, θα πρέπει να αποδεικνύεται με συγκεκριμένα πραγματικά στοιχεία και όχι ως αποτέλεσμα λογικοφανών συμπερασμάτων.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσέφυγε στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, καθώς θα μπορούσε να εξάγει πλήρες λογιστικό αποτέλεσμα, με αντιπαραβολή των κιλών που αγοράστηκαν και αυτών που πουλήθηκαν ανά φορτίο και σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των ποσοτήτων η φορολογική αρχή θα προσδιόριζε την αξία των

επιπλέον πωλήσεων πολλαπλασιάζοντας την τιμή πώλησης του εκάστοτε φορτίου με τη διαφορά της ποσότητας του ίδιου φορτίου.

**Επειδή**, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης υπό την πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ενώ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί δυνατότητας εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος με τις γενικές διατάξεις αφορά σε επαληθεύσεις και διασταυρώσεις βάσει των **τηρηθέντων** λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων, καταστάσεων & δηλώσεων).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το **ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «

#### Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

*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....*

#### 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 συνήθεις 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, ...,»*

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/01-10-2014**: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών **εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.**

..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

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.... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

**Επειδή** με το **άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*«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** περαιτέρω, στο **άρθρο 7 των Ε.Λ.Π.** «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αuthεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή απέρριψε δαπάνες άνω των 500€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, συνολικής καθαρής αξίας 140.926,14€. Μεταξύ αυτών απέρριψε τα υπ' αριθμ. TIM. .../20-03-2018 & TIM ..../08-05-2018 φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ..... ΜΟΝ.Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ: ..... συνολικής καθαρής αξίας 6.685,80€ πλέον Φ.Π.Α. 869,15€ & 6.450,72€ πλέον 838,59€ αντίστοιχα, για τα οποία ο προσφεύγων προσκόμισε δύο επιταγές εξόφλησης της Ε.Τ.Ε. & της τράπεζας Πειραιώς αξίας 1.600,00€ & 1123,20€ έκαστη.

**Επειδή**, κατά τη ρητή διάταξη της παρ.β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν δαπάνες άνω των 500€ εάν έστω και κατά ένα τμήμα τους δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με τις υπ' αριθμ. ... & ..../22-05-2024 πράξεις επιβολής προστίμων.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

**1)Επί της υπ' αριθμ. .../27-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.**

| Κύριος φόρος                   | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΑΠΟΦΑΣΗΣ            |
|--------------------------------|---------------------|---------------------|
|                                | 120.305,61 €        | 120.305,61 €        |
| Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022 | 60.152,81 €         | 60.152,81 €         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης     | 24.278,11 €         | 24.278,11 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>           | <b>204.736,53 €</b> | <b>204.736,53 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

**2)Επί της υπ' αριθμ. ..../22-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.**

| Κύριος φόρος                                | ΔΗΛΩΣΗ           | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΑΠΟΦΑΣΗΣ          |
|---------------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|
|                                             |                  | 9.261,17 €        | 9.261,17 €        |
| Πρόστιμο αρ.58 <sup>A</sup> του ν.4987/2022 |                  | 690,23 €          | 690,23 €          |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                        |                  | <b>9.951,40 €</b> | <b>9.951,40 €</b> |
| <b>Ποσό για έκπτωση</b>                     | <b>6.625,32€</b> | <b>0,00 €</b>     | <b>0,00 €</b>     |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

**3)Επί της υπ' αριθμ. .../22-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018.**

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΑΠΟΦΑΣΗΣ   |
|----------------|------------|------------|
|                | 2.500,00 € | 2.500,00 € |

**4)Επί της υπ' αριθμ. .../22-05-2024 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58<sup>A</sup> παρ.1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018.**

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΑΠΟΦΑΣΗΣ   |
|----------------|------------|------------|
|                | 7.089,81 € | 7.089,81 € |

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.