



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 800

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. Τη με ημερομηνία **09-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ **με ΑΦΜ**», κατοίκου Ξάνθης, κατά : α) της με αριθμ. /10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ. /10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, γ) της με αριθμ. /10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δ) της με αριθμ. /10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **09-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 33.936,83€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν. 4987/2022 ύψους 16.968,42€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.851,01€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 56.756,26€

Με την υπ' αριθμ. /10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 13.342,34€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ν. 4987/2022 ύψους 6.6671,17€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.942,15€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 21.955,66€

Με την υπ' αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 8.215,39€

Με την υπ' αριθμ./10-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 1.265,50€, υπολογίστηκε ΦΠΑ προς καταβολή 8.245,28€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4987/2022 ποσού 4.122,64, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 12.367,92€.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και βάσει της υπ' αριθμ./02-05-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΠΑΝΤΟΠΩΛΕΙΟΥ», καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματός του, διαπιστώθηκε για τα φορ. έτη 2018 και 2019 η μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Επιπλέον, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ελεγχόμενη οντότητα παρουσίαζε σημαντική δυσαναλογία μεταξύ των πωλήσεων και των αγορών της και ως αποτέλεσμα αυτού να εμφανίζει σε διαδοχικά έτη ζημίες.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι στην περίπτωση του προσφεύγοντα συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του αρ. 28§2 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεση τεχνική ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (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 δε της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και / ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μία αξιόπιστη αναλογία (σχέση), η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου.

Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις έγγραφες αντιρρήσεις του προσφεύγοντα προέκυψαν τα ακόλουθα:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

- Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δηλώθηκαν πωλήσεις αγαθών ύψους 980.132,52€, ενώ σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο ανέρχονται στο ποσό των 981.895,04€ και σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ στο ποσό των 985.170,93€. Επίσης, σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο τα διάφορα λειτουργικά έξοδα ανέρχονται στο ποσό των 50.627,66€, αλλά η ελεγχόμενη επιχείρηση δήλωσε στο έντυπο Ε3 διάφορα λειτουργικά έξοδα ύψους 47.207,66€.
- Διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω συναλλαγές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. β' του ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα η καθαρή τους αξία συνολικού ύψους 31.275,64€, να μην εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
20/01/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ	2.676,75	2.158,67	518,08
09/02/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	4.612,80	3.720,00	892,80
21/03/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	930,00	750,00	180,00
08/06/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%	4.195,04	3.383,10	811,94
21/06/2018		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	942,40	760,00	182,40
01/09/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	630,00	508,06	121,94
03/10/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%	1.805,44	1.456,00	349,44
04/10/2018		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	4.456,70	3.594,11	862,59
04/10/2018		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	717,14	578,34	138,80
03/11/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	4.258,66	3.434,40	824,26
28/11/2018		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	1.145,76	924,00	221,76
29/11/2018	ΑΠ/ΣΧ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 24% (ΝΑΙ Μ.Υ.Φ.)	1.085,00	967,18	117,82

05/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%	1.740,96	1.404,00	336,96
17/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	4.981,82	4.017,60	964,22
19/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	732,07	647,85	84,22
19/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.	732,07	647,85	84,22
31/12/2018	....	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 24% (ΝΑΙ Μ.Υ.Φ.)	1.601,46	1.601,46	0,00
31/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	817,01	723,02	93,99
ΣΥΝΟΛΟ			38.061,08	31.275,64	6.785,44

- Σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα τα έξοδα μισθοδοσίας ανέρχονται στο ποσό των 28.099,78€. Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά εξόφλησης μισθοδοσίας συνολικού ύψους 13.723,71€, με αποτέλεσμα η διαφορά ύψους 14.376,07€ να μην εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013. Επειδή, όμως, δηλώθηκαν ως θετικές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης μη καταβληθέντες μισθοί ποσού 314,78€ το συνολικό ποσό μισθοδοσίας που δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης διαμορφώθηκε σε 14.061,29€.
- Ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του τις ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως ορίζουν οι διατάξεις του αρ. 22 περ. γ' του ν. 4172/2013:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
03/12/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	5,46	4,40	1,06
03/12/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	96,12	77,52	18,60
04/12/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	10,96	9,70	1,26
04/12/2018		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	28,25	25,00	3,25

		24%			
31/12/2018	ΑΠ/ΣΧ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 24% (ΝΑΙ ΜΥΦ)	47,17	39,93	7,24
31/12/2018	.....	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 24% (ΝΑΙ ΜΥΦ)	1.601,46	1601,46	0,00
31/12/2018	ΑΠ/ΣΧ	ΔΕΗ	968,84	861,03	107,81
31/12/2018	.....	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 24% (ΝΑΙ ΜΥΦ)	100,94	100,94	0,00
31/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	817,01	723,02	93,99
31/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	287,82	232,12	55,70
31/12/2018	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 13%-24%	232,04	232,04	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			4.196,07	3.907,16	288,91

- Καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων ενοίκια για την εγκατάσταση επί της οδού στην Ξάνθη συνολικού ύψους 6.840,00€, για τα οποία δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδείξεις είσπραξης. Σύμφωνα με τα υποβληθέντα έντυπα Ε2, οι εκμισθωτές δήλωσαν ενοίκια για το συγκεκριμένο ακίνητο συνολικού ύψους 5.280,45€. Ως εκ τούτου, τα ενοίκια ύψους 1.559,55€ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
- Από τον έλεγχο του μητρώου παγίων διαπιστώθηκε ότι δε διενεργήθηκαν αποσβέσεις και ως εκ τούτου, με βάση τις διατάξεις του αρ. 24 του ν. 4172/2013, ο προσφεύγων λανθασμένα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του αποσβέσεις ύψους 828,76€

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019

- Από τον έλεγχο προέκυψε ότι τα διάφορα λειτουργικά έξοδα ανέρχονται στο ποσό των 61.066,73€, αλλά η ελεγχόμενη επιχείρηση δήλωσε στο έντυπο Ε3 διάφορα λειτουργικά έξοδα ύψους 66.862,76€
- Διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω συναλλαγές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. β' του ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα η καθαρή τους αξία συνολικού ύψους 14.574,30€, να μην εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
28/01/2019		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%	719,20	580,00	139,20
14/03/2019		ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%-24%	1.783,96	1.537,00	246,96
07/05/2019		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	2.811,82	2.267,60	544,22
07/05/2019		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	1.194,52	963,32	231,20
28/06/2019			626,65	507,24	119,41
28/06/2019		 ΑΕ	764,38	676,44	89,94
18/07/2019			4.910,40	3.960,00	950,40
05/09/2019			595,52	527,01	68,51
17/09/2019			1.017,79	820,80	196,99
27/09/2019		 ΑΕ	710,41	628,68	81,73
30/10/2019			723,17	583,20	139,97
12/11/2019		ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	1.888,53	1.523,01	365,52
ΣΥΝΟΛΟ			17.746,35	14.574,30	3.172,05

- Σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα τα έξοδα μισθοδοσίας ανέρχονται στο ποσό των 36.959,76€. Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά εξόφλησης μισθοδοσίας συνολικού ύψους 36.267,99€, με αποτέλεσμα η διαφορά ύψους 691,77€ να μην εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013. Επίσης, από τον έλεγχο των μισθοδοτικών καταστάσεων προέκυψε ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας για τον Αύγουστο ανέρχονται στο ποσό των 3.988,09€, αλλά καταχωρήθηκε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ποσό ύψους 4.430,34€. Συνεπώς, διαφορά ύψους 442,25€ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του τις ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως ορίζουν οι διατάξεις του αρ. 22 περ. γ' του ν. 4172/2013:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
04/05/2019	.....	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ. 13%	27,12	24,00	3,12
17/05/2019	ΑΠ/ΣΧ	ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΙΔΗ	127,00	102,42	24,58
13/01/2019	ΑΠ/ΣΧ	ΣΤΑΘΕΡΟ FORTHNET	11,33	9,14	2,19
12/11/2019	.....	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	1.888,53	1.523,01	365,52
ΣΥΝΟΛΟ			2.053,98	1.658,57	395,41

- Από τον έλεγχο του μητρώου παγίων διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν οι παρακάτω αποσβέσεις ύψους 2.376,03:

Κωδικός	Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Ποσότητα	Συντελ	Αξία κτήσης	Αποσ. Απογρ	Αποσ. Χρήση;	Αναπ. αξία
13	ΨΥΓΕΙΟ SELF-SERVICE	12/04/2019	1	100%	2.097.00	0.00	2.097.00	0.00
14	LAPTOP LENOVO	18/12/2019	1	100%	279.03	0.00	279.03	0.00
ΣΥΝΟΛΟ					2.376,03	0,00	2.376,03	0,00

Παρατηρείται όμως ότι το πρώτο πάγιο αποσβέστηκε με συντελεστή 100%, ενώ η καθαρή του αξία υπερβαίνει τα 1.500,00€. Ο προσφεύγων με βάση τις διατάξεις του αρ. 24 του ν. 4172/2013, όφειλε να διενεργήσει απόσβεση με συντελεστή 10% (έπιπλα και σκεύη) με αποτέλεσμα οι αποσβέσεις χρήσης να ανέρχονται στο ποσό των 436,31€ (157,28+279,03) και όχι στο ποσό των 3.136,79€, που καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο της και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, το οποίο δεν συμφωνεί ούτε ως ή άλλως με το ποσό των αποσβέσεων χρήσης βάσει του μητρώου παγίων.

Ως εκ τούτου οι λογιστικές διαφορές υπολογίστηκαν σε 51.632,40€ για το φορ. έτος 2018 και σε 20.067,37€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νόμω αβάσιμες οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και κατ' επέκταση οι υποστηριζόμενες σ' αυτές προσβαλλόμενες πράξεις – μη νόμιμη η εφαρμογή από τη φορολογική αρχή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

2. Εσφαλμένως ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποσοστά φύρας για τα προϊόντα που εμπορεύεται η επιχείρησή του.
3. Η ελεγκτική υπηρεσία εσφαλμένως έκρινε ορισμένες επιχειρηματικές δαπάνες του αρ. 23 ν. 4172/2013, ως μη εκπιπτόμενες. Πιο συγκεκριμένα αναφορικά με την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 : α) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη δαπάνη τμήμα της μισθοδοσίας συνολικού ποσού 14.061,29€ για τα οποία δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά αποδεικτικά εξόφλησης. Ωστόσο, δεν αμφισβήτησε το συνολικό ποσό της μισθοδοσίας, β) δεν αναγνωρίσθηκε ως εκπιπτόμενη δαπάνη το ποσό των 1.601,46€ που αποτελεί την προμήθεια που παρακράτησε το πιστωτικό ίδρυμα Eurobank A.E., από τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν μέσω του τερματικού POS, γ) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη ύψους 861,03€ που αφορά εξόφληση λογαριασμού ΔΕΗ, δ) η ελεγκτική αρχή προφανώς εκ παραδρομής, καταχώρησε δύο φορές τις ίδιες δαπάνες, ήτοι τη δαπάνη αξίας 1.601,46€ και τη δαπάνη αξίας 817,01€ και τις αφαίρεσε από τις εκπιπτόμενες δαπάνες επαυξάνοντας εις διπλούν τη φορολογητέα ύλη για τις ίδιες δαπάνες. Αναφορικά με την περίοδο 01/01/2019-31/12/2019: α) ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη δαπάνη τμήμα της μισθοδοσίας συνολικού ποσού 691,77€ για τα οποία δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά αποδεικτικά εξόφλησης, παρότι το ύψος της μισθοδοσίας δεν αμφισβητήθηκε, β) αναφορικά με τα τιμολόγια με την, ο έλεγχος παρότι έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του περί νομότυπης εξόφλησης του μεγαλύτερου τμήματος των τιμολογίων, για ορισμένα εξ αυτών τα απέρριψε ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες, γ) η ελεγκτική αρχή προφανώς εκ παραδρομής, καταχώρησε δύο φορές τη δαπάνη ύψους 1.888,53€ που αφορά στο παραστατικό/12-11-2019, την οποία έκρινε ως μη εκπιπτόμενη, επαυξάνοντας εις διπλούν τη φορολογητέα ύλη για την ίδια δαπάνη.
4. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου και κατ' επέκταση των υποστηριζόμενων σ' αυτές προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό (περί εσφαλμένης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και πλημμέλειας της αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου):

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου ν.5104/2024, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό*

φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, με τις διατάξεις του άρθ. 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 το αρ. 169§1 Κ.Δ.Δ. η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§1&4 Κ.Δ.Δ. αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 257 του ν. 4700/2020 (ΦΕΚ 127/Α/29-06-2020), «Τα δημόσια έγγραφα, που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά ότι ενήργησε ο συντάκτης τους ή ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη, αν το σχετικό έγγραφο προσβληθεί ως πλαστό», και «5 Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα αρμόδια όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πραγματικές

ή νομικές κρίσεις ή πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την αποδεικτική δύναμη που προβλέπεται στην παρ. 1».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 33§2 του ΚΦΔ: 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 32 του ΚΦΔ: «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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 28§1,2 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** κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορ. έτη από 1-1-2014 και μετά ως εξής: Άρθρο 3 - Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου](#) του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

2. [...]

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.[...]

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

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) και του [άρθρου 39](#) του ν. [4174/2013](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή, με την Α 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 εφαρμόζεται 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 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, ακολούθως, 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.

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

(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.[...]

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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην από 10-12-2024 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/-31/12/2018, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο πλήρωσης της προϋπόθεσης της διάταξης της παρ. 2 του αρ. 28 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή

σε περίπτωση που υπάρχει προσ αύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018, το δηλωθέν εισόδημά του ύψους 3.420,11€, το οποίο αφορά σε τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιόχρησης, δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του. Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων δήλωσε ποσό 5.269,99€ στον κωδ. 781 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του 2018 για το οποίο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου δικαιολογητικό. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωσή του οι προσωπικές οικογενειακές του δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 7.195,86€. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων κατέβαλε για τις προσωπικές του φορολογικές δαπάνες (ΕΝΦΙΑ, φόρο εισοδήματος, τέλη κυκλοφορίας, κ.λπ.) το ποσό των 3.765,44€, ενώ με βάση τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 που παρέχονται μέσω του Ο.Π.Σ. ΕΛΕΝΧΙΣ, προέκυψαν επιπλέον προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντα ποσού 444,82€ (ΔΕΗ μη επαγγελματικής εγκατάστασης). Με βάση τα παραπάνω στοιχεία οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντα, οι οποίες ανέρχονται αθροιστικά στο ποσό των 11.406,12€ δεν καλύπτονται από το δηλωθέν του εισόδημα.

Επειδή, αναφορικά με το φορ. έτος 2019, το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντα ύψους 7506,87€ δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του, καθώς σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωσή του οι προσωπικές οικογενειακές του δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 11188,86€. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων κατέβαλε για τις προσωπικές του φορολογικές δαπάνες (ΕΝΦΙΑ, φόρος εισοδήματος, τέλη κυκλοφορίας, κ.λπ.) το ποσό των 2519,01€, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανέρχονται στα ποσό των 8669,85€ (ενοίκιο για κύρια κατοικία, δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για μη απόδειξη των προϋποθέσεων για τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι αβάσιμος, διότι ο έλεγχος με την από 10-12-2024 έκθεση ελέγχου εισοδήματος απέδειξε ότι **το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 όπως διευκρινίσθηκαν με την ΠΟΛ 1050/17-2-2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/7-4-2014.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις διαπιστώσεις της από 10-12-2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψιν όλες τις αναγκαίες και

προβλεπόμενες από τον νόμο συνθήκες προκειμένου να εφαρμοστεί νόμιμα η αρχή των αναλογιών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες. Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό (περί φύρας)

Επειδή, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντα, προέκυψε ότι συγκεκριμένοι προμηθευτές τον προμήθευαν αποκλειστικά με ένα είδος εμπορεύματος ή με μία συγκεκριμένη κατηγορία εμπορευμάτων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατηγοριοποίησε με ακρίβεια της τάξεως του 90,53% για το φορ. έτος 2018 και 86,07% για το φορ. έτος 2019 και εφάρμοσε τον χαμηλότερο συντελεστή μικτού κέρδους κάθε κατηγορίας για λόγους μη αμφισβήτησης και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι κάποια από τα εμπορεύματα είναι ευπαθή. Για τις υπόλοιπες αγορές και για τις δύο φορολογικές περιόδους για τις οποίες δεν διενεργήθηκε επιμερισμός, λόγω του μεγάλου πλήθους των προμηθευτών και της ποικιλίας των εμπορευμάτων και τα εμπορεύματα δεν εντάχθηκαν σε συγκεκριμένες κατηγορίες, ο έλεγχος και πάλι για λόγους μη αμφισβήτησης εφάρμοσε τον χαμηλότερο συντελεστή μικτού κέρδους από αυτούς που προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία που αντλήθηκαν τον Οκτώβριο του 2024 (εξαιρώντας αυτόν των τσιγάρων), ήτοι ποσοστό 14,43%.

Επειδή, στον προσφεύγοντα παρέχονταν η δυνατότητα από τους προμηθευτές του της επιστροφής ευπαθών προϊόντων μετά την ημερομηνία λήξεως τους, όπως για παράδειγμα επί των γαλακτοκομικών προϊόντων. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη φύρας στα προϊόντα που εμπορεύονταν, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό (λογιστικές διαφορές)

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 27 του ΚΦΔ: 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 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».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ΚΦΔ: 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τις ελεγχόμενες χρήσεις: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,[...]

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ 1113/02-06-2015** (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. **Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών** ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), [ΣΤΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.[4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.[4172/2013](#), ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

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

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

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

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

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 14](#) του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2 του άρθρου 14](#) του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του Ν. 4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 24§1,7 του ν. 4172/2013: 1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. [4308/2014](#).

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Επειδή αναφορικά με τις δαπάνες για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και τους επιμέρους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα επισημαίνεται ότι:

- Σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης τα έξοδα μισθοδοσίας ανέρχονται στο ποσό των 28.099,78€, ενώ από τα αποδεικτικά εξόφλησης μισθοδοσίας που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου το ποσό ανέρχεται σε 13.723,71€, με αποτέλεσμα η διαφορά ύψους 14.376,07€ να μην εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013. Επειδή όμως δηλώθηκαν ως λογιστικές διαφορές ύψους 314,78€ που αφορούν καταβληθέντες μισθούς, το ποσό που δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αναφορικά με τα έξοδα μισθοδοσίας ανέρχεται

στο τελικό 14.061,29€. Ο ισχυρισμός περί του πραγματικού της δαπάνης δεν αναιρεί την παράβαση της μη εξόφλησης των μισθών διατραπεζικά. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

- Αναφορικά με την εκπιπτόμενη δαπάνη ποσού 1.601,46€ χωρίς ΦΠΑ, ο προσφεύγων προσκόμισε εκτύπωση κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού όψεως της Eurobank με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, την από 27/07/2017 σύμβαση συνεργασίας για την αποδοχή και εκκαθάριση καρτών ως μέσων πληρωμής (acquiring), καθώς και ένα πρόχειρος υπολογισμός του προσφεύγοντα για το ύψος των προμηθειών που του καταλόγισε η τράπεζα για τη χρήση μέσω τερματικού POS. Ωστόσο, τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν θεωρούνται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, καθώς η κίνηση του λογαριασμού από μόνης της δεν απεικονίζει τα ποσά που κρατήθηκαν από την τράπεζα ως προμήθεια για τη χρήση του τερματικού POS. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βεβαίωση από την τράπεζα με την οποία να απεικονίζεται για την επίμαχη χρήση το ύψος της προμήθειας που παρακρατήθηκε, στοιχείο που θα αποτελούσε επαρκές αποδεικτικό στοιχείο, που θα μπορούσε να λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή.
- Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δαπάνη ύψους 861,03€ (συνολικής αξίας 968,84€) αφορά επιμερισμό εξόφλησης λογαριασμού ΔΕΗ που εκδόθηκε στις 29-01-2019 και αφορούσε την περίοδο κατανάλωσης από 28/11/2018 - 27/01/2019, ποσού 1.738,00, απορρίπτεται ως αβάσιμη και αναπόδεικτη καθώς το ποσό του λογαριασμού αξίας 1.738,00 καταχωρήθηκε στα βιβλία του προσφεύγοντα και αναγνωρίστηκε ως δαπάνη εξολοκλήρου στο φορ. έτος 2019.
- Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εκ παραδρομής ο έλεγχος καταχώρησε δύο φορές τις δαπάνες αξίας 1.601,46€ και 817,01€ (καθαράς αξίας 723,02€, πλέον ΦΠΑ 93,99€) τις οποίες έκρινε ως μη εκπιπόμενες τόσο εξαιτίας του αρ. 23 περ. β' , όσο και του αρ. 22 περ γ' του ν. 4172/2013 γίνεται **δεκτός** λόγω εξακρίβωσης κατόπιν ελέγχου του αληθούς του ισχυρισμού αυτού.

Επειδή αναφορικά με τις δαπάνες για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 και τους επιμέρους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα επισημαίνεται ότι:

- Σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα τα έξοδα μισθοδοσίας ανέρχονται στο ποσό των 36.959,76€. Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά εξόφλησης μισθοδοσίας συνολικού ύψους 36.267,99€, με αποτέλεσμα η διαφορά ύψους 691,77€ να μην εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το αρ. 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013. Επίσης από τον έλεγχο των

μισθοδοτικών καταστάσεων προέκυψε ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας για τον Αύγουστο ανέρχονται στο ποσό των 3.988,09€, αλλά καταχωρήθηκε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ποσό ύψους 4.430,34€. Συνεπώς η διαφορά ύψους 442,25€ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Ο ισχυρισμός περί του πραγματικού της δαπάνης δεν αναιρεί την παράβαση της μη εξόφλησης των μισθών διατραπεζικά. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

- Αναφορικά με τα υπ' αριθμ./28-06-2019,/18-07-2019 και/30-10-2019 της τόσο το αντίγραφο κίνησης λογαριασμού (extrait) της EUROBANK, (με ποσά που έχουν σβηστεί) , όσο και η βεβαίωση της ανωτέρω εταιρίας που αναφέρει τα κάτωθι: «Βεβαιώνουμε ότι ο πελάτης μας με την επωνυμία με ΑΦΜ και δραστηριότητα ΧΟΝΔΡΙΚΟ & ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, πραγματοποίησε αγορές από το κατάστημά μας ΞΑΝΘΗΣ. Οι εξοφλήσεις των παραστατικών, τόσο της άνω εταιρίας όσο και των υπόλοιπων πελατών μας, που διενεργήθηκαν με μετρητά κατά την περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019, κατατέθηκαν μέσω των χρηματοποστολών του καταστήματος ΞΑΝΘΗΣ στους λογαριασμούς που τηρεί η στην τράπεζα EFG», δεν αποδεικνύουν την εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο. Τουναντίον από το κείμενο της βεβαίωσης προκύπτει ότι αναφέρεται σε εξοφλήσεις με μετρητά και συνεπώς ενισχύει την άποψη της φορολογικής αρχής ότι τα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν διατραπεζικά και συνεπώς ορθώς δεν εξέπεσαν ως δαπάνες της επιχείρησης του προσφεύγοντα.
- Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εκ παραδρομής ο έλεγχος καταχώρησε δύο φορές δαπάνη ύψους 1.888,53€ (καθαρή αξία 1.523,01€, πλέον ΦΠΑ 365,52€) που αφορά στο παραστατικό 127 με ημερομηνία καταχώρησης 12-11-2019, την οποία έκρινε ως μη εκπιπτόμενη τόσο εξαιτίας του αρ. 23 περ. β, όσο και του αρ. 22 περ γ του ν. 4172/2013 γίνεται **δεκτός** λόγω εξακρίβωσης κατόπιν ελέγχου του αληθούς του ισχυρισμού αυτού.

Βάσει των ανωτέρω το σύνολο των λογιστικών διαφορών διαμορφώνεται ως εξής:

Σύνολο λογιστικών διαφορών	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΕΤΟΣ 2018	51.632,40	49.307,92
ΕΤΟΣ 2019	20.067,37	18.544,36

Τα τελικά καθαρά αποτελέσματα διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018

	Βάσει	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	-------	---------------	----------------

	Δήλωσης		ΔΕΔ
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	980.132,52	1.078.754,61	1.078.754,61
Μείον Κόστος Πωληθέντων	947.147,80	947.147,80	947.147,80
Μείον Δαπάνες χρήσης	89.275,47	92.695,47	92.695,47
Πλέον δηλωθείσες δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00	0,00	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές	0,00	51.632,40	49.307,92
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-56.290,75	90.543,74	88.219,26
Πλέον προσωρινές διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης	482,73	482,73	482,73
Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	0,00	0,00	0,00
Τελικά συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-55.808,02	91.026,47	88.701,99

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	1.138.937,74	1.176,971,89	1.176,971,89
Μείον Κόστος Πωληθέντων	1.034.024,77	1.034.024,77	1.034.024,77
Μείον Δαπάνες χρήσης	124.255,60	118.459,57	118.459,57
Πλέον δηλωθείσες δαπάνες μη εκπιπτόμενες	240,25	240,25	240,25
Πλέον λογιστικές διαφορές	0,00	20.067,37	18.544,36
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-19.102,38	44.795,17	43.272,16
Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	0,00	0,00	0,00
Τελικά συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-19.102,38	44.795,17	43.272,16

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./09-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ, με α) την τροποποίηση των υπ\ αριθμ.-/10-12-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β) της

επικύρωση των υπ' αριθμ.-/10-12-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ.-/10-12-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	3.530,01	94.444,58	92.122,10	88.592,09
	Της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	453,64	34.390,47	33.345,36	32.891,72
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58ν.4987/2022			16.968,42	16.445,86	16.445,86
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.851,01	5.641,99	5.641,99
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	2.303,64	59.059,90	57.283,21	54.979,57
	Για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ.-/10-12-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	1.493,23	48.215,27	46.692,26	45.199,03
	Της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	328,50	13.670,84	12.985,48	12.656,98
Προκαταβολή φόρου		98,55	98,55	98,55	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58ν.4987/2022			6.671,17	6.328,49	6.328,49
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.942,15	1.827,92	1.827,92
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	2.277,05	24.232,71	23.090,44	20.813,39
	Για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ./10-12-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	842.806,96	890.268,07	890.268,07	47.461,11
Αξία φορολογητέων εισροών	764.878,47	762.905,75	762.905,75	1.972,72
Φόρος εκροών	143.384,28	151.310,76	151.310,76	7.926,48
Υπόλοιπο φόρου εισροών	171.402,98	171.114,07	171.114,07	288,91
Πιστωτικό υπόλοιπο	28.018,70	19.803,31	19.803,31	8.215,39

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	28.018,70	19.803,31	19.803,31	8.215,39
----------------------------	-----------	-----------	-----------	----------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθμ./10-12-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.003.447,66	1.010.609,31	1.010.609,31	7.161,65
Αξία φορολογητέων εισροών	855.975,37	855.839,81	855.839,81	135,56
Φόρος εκροών	181.542,92	182.808,42	182.808,42	1.265,50
Υπόλοιπο φόρου εισροών	182.815,36	174.570,08	174.570,08	8.245,28
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.272,44	6,94	6,94	1.265,50
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.245,28	8.245,28	8.245,28
Πρόστιμο του αρ. 58Α ΚΦΔ		4.122,64€	4.122,64€	4.122,64
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.367,92	12.367,92	12.367,92
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.272,44	6,94	6,94	1.265,50

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.