



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 6.3.2026

Αριθμός απόφασης: **854**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., οδός ... αρ. ..., κατά α) της υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και β) της υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 16.703,77€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 8.351,89€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 25.055,66€.

2. Με την υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 37.999,32€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 18.999,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 56.998,98€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 13.10.2025 εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ στην οποία αποτυπώνονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ. .../16.5.2025 εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 40.818,34 € για το φορολογικό έτος 2020 και 86.362,42 € για το φορολογικό έτος 2021 οι οποίες προστέθηκαν στα δηλωθέντα κέρδη κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών από τον έλεγχο. Μεταξύ άλλων, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτά τα κάτωθι Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ ..., καθώς δεν διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους μέσω τραπεζικού συστήματος:

α/α	Αριθμός Τιμολογίου	Καθαρή Αξία	Περιγραφή
1	.../18.12.2020 (Σειρά Β)	22.350,00	Πρόχωση & διαλογή
2	.../19.12.2020	6.750,00	Σωλήνες
	Σύνολο έτους	29.100,00	
1	.../15.12.2021	20.500,00	Εργασίες περιβάλλοντος χώρου
2	.../17.12.2021	19.500,00	Προ διαλογή
3	.../20.12.2021	20.000,00	Εργασίες περιβάλλοντος χώρου
	Σύνολο έτους	60.000,00	

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Με το έγγραφο υπόμνημά μου επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου προσκόμισε μεταξύ άλλων, τραπεζικά έγγραφα πληρωμών των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις ως άνω δαπάνες διότι έγιναν μετά την κοινοποίηση του σημειώματος και συγκεκριμένα την 22.09.2025, δηλαδή σχεδόν πέντε χρόνια μετά την έκδοση των τιμολογίων, και με την αιτιολογία ότι θεωρεί πως οι πληρωμές έγιναν «με σκοπό τη διευθέτηση για απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που στην προκειμένη περίπτωση είναι να ματαιώσει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, και ότι δεν συνάδει σε μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά σε εμπορικές συναλλαγές, εξόφληση μετά από πέντε έτη».

2. Με την επιχείρηση της διατηρεί πολυετή συνεργασία σε διάφορα έργα που έχει αναλάβει η ατομική του επιχείρηση, καθώς και η εταιρία που έχει συστήσει με την επωνυμία ... Ε.Ε. με αντικείμενο κατασκευαστικές εργασίες. Η επιχείρηση της ασχολείται με εμπόριο οικοδομικών υλικών και χωματουργικές εργασίες, αποτελεί μόνιμο συνεργάτη του και μεταξύ τους υπάρχει εκατέρωθεν ανοιχτή καρτέλα συναλλασσόμενου, δηλαδή υφίσταται άτυπα ανοιχτός (αλληλόχρεος) λογαριασμός. Υπάρχουν δηλαδή εκατέρωθεν απαιτήσεις, τις οποίες, λόγω της μακράς συνεργασίας, έχουν συμφωνήσει σιωπηρά να εκκαθαρίζουν μετά από μεταξύ τους συνεννόηση. Πρόκειται για διαρκή έννομη σχέση, όπου λαμβάνουν χώρα χρεώσεις, πιστώσεις, μερικές καταβολές κ.ο.κ. Δεν υπάρχει λοιπόν κάποιος περιορισμός στο χρονικό διάστημα εξόφλησης κάθε τιμολογίου, ενώ σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ασυνήθης η παραπάνω πρακτική σε μακρόχρονες συνεργασίες.

3. Υφίστανται λοιπόν πλήθος συναλλαγών και ανοικτές καρτέλες με την επιχείρηση της, τόσο με την ατομική του επιχείρηση, η οποία σήμερα έχει μηδενικό υπόλοιπο, όσο και με την εταιρία μου ... Ε.Ε..

4. Αυθαίρετα καταλήγει ο έλεγχος στο συμπέρασμα ότι οι πληρωμές έγιναν με σκοπό τη διευθέτηση για απόκτηση φορολογικού πλεονάσματος. Από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται να προβεί ο φορολογούμενος σε ενέργειες για τακτοποίηση εκκρεμοτήτων αφού έχει κοινοποιηθεί σε αυτόν σημείωμα ελέγχου. Άλλωστε, κατά την κοινοποίηση της πρόσκλησης – γνωστοποίησης της Δ.Ο.Υ. περί διενέργειας ελέγχου, ο φορολογούμενος καλείται σύμφωνα με το νόμο να υποβάλει εφόσον επιθυμεί, εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση.

5. Ο έλεγχος παρά το νόμο δεν δέχεται ως εκπιπόμενες τις συγκεκριμένες δαπάνες, που έχουν καταβληθεί νόμιμα μέσω τραπεζικών συναλλαγών, κρίνοντας αυθαίρετα και καταχρηστικά, και κυρίως χωρίς καμία απόδειξη, και καταλήγοντας σε συμπέρασμα που αφορά τα κίνητρά μου για την εξόφληση τιμολογίων, το οποίο μάλιστα αποτελεί τη μοναδική αιτιολόγηση της διοίκησης για την απόφασή της.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή

υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [....]

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 στην ΠΟΛ.1216/2014, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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. ...

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. ...

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2015, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22^Α και 23 του ν. 4172/2013, αναφέρεται ότι:

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1055/2016, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται: «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, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα με δραστηριότητα «Υπηρεσίες εκπόνησης μηχανολογικών μελετών κτηρίων (θέρμανσης, κλιματισμού, κλπ)» διενεργήθηκε έλεγχος φορολογικών ετών 2020 και 2021 από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ με βάση την υπ' αριθ. .../16.5.2024 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι τα κάτωθι Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ ..., δεν είχαν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος παρά τα οριζόμενα στις παραπάνω διατάξεις κι οδηγίες:

α/α	Αριθμός Τιμολογίου	Καθαρή Αξία	Περιγραφή
1	.../18.12.2020 (Σειρά Β)	22.350,00	Πρόχωση & διαλογή
2	.../19.12.2020	6.750,00	Σωλήνες
	Σύνολο έτους	29.100,00	
1	.../15.12.2021	20.500,00	Εργασίες περιβάλλοντος χώρου
2	.../17.12.2021	19.500,00	Προ διαλογή

3	.../20.12.2021	20.000,00	Εργασίες περιβάλλοντος χώρου
	Σύνολο έτους	60.000,00	

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στο με αριθμό .../25.8.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. .../29.9.2025 έγγραφο υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά μεταφοράς ποσών προς την αντισυμβαλλόμενη ... επί των οποίων αναγράφεται ως αιτιολογία από τον καταθέτη ο αριθμός των τιμολογίων.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι νομίμως και παραδεκτώς προέβη στην εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 29.100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24% για το φορολογικό έτος 2020 και συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24% για το φορολογικό έτος 2021 εντός του Σεπτεμβρίου του 2025, ήτοι τέσσερα και πέντε έτη μετά την διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών και μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων με το οποίο απερρίφθη η έκπτωση των σχετικών δαπανών, καθώς η επιχείρηση της ... αποτελεί μόνιμο συνεργάτη του και μεταξύ τους υπάρχει εκατέρωθεν ανοιχτή καρτέλα συναλλασσόμενου, δηλαδή υφίσταται άτυπα ανοιχτός (αλληλόχρεος) λογαριασμός, υπάρχουν εκατέρωθεν απαιτήσεις, τις οποίες, λόγω της μακράς συνεργασίας, έχουν συμφωνήσει σιωπηρά να εκκαθαρίζουν μετά από μεταξύ τους συνεννόηση, υφίσταται λοιπόν πλήθος συναλλαγών και ανοικτές καρτέλες με την επιχείρηση της ... , τόσο με την ατομική του επιχείρηση, η οποία σήμερα έχει μηδενικό υπόλοιπο, όσο και με την εταιρία μου ... Ε.Ε..

Επειδή όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων συνομολογεί στην υπό κρίση ενδικοφανή υφίσταται συνεχής συνεργασία με την επιχείρηση της ... και συνεπώς μόνο από την αναγραφή επί των τραπεζικών εμβασμάτων των αριθμών των τιμολογίων δεν δύναται να διασταυρωθεί ότι οι εξοφλήσεις αφορούν τα συγκεκριμένα παραστατικά, καθώς δεν προσκομίσθηκαν εκατέρωθεν καρτέλες πελάτη- προμηθευτή, ούτε και άλλα στοιχεία σχετικά με τις εργασίες στις οποίες αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω διασταυρώσεις. Επίσης, καθώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καρτέλα της ατομικής του επιχείρησης με την προμηθεύτρια ... έχει σήμερα μηδενικό υπόλοιπο, εύλογα συμπεραίνεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια δαπανών έχουν εξοφληθεί με μετρητά και ότι οι επικαλούμενες εξοφλήσεις που έλαβαν χώρα τον Σεπτέμβριο του 2025 αφορούν σε τιμολόγια που εκδόθηκαν μεταγενέστερα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13.10.2025 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο προσφεύγων που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...με ΑΦΜ ..., και την επικύρωση α) της υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και β) της υπ' αριθ. .../13.10.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2020	
Χρεωστικό ποσό	16.703,77
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	8.351,89
Σύνολο	25.055,66

(Ως η υπ' αριθ. .../13.10.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2021	
Χρεωστικό ποσό	37.999,32
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	18.999,66
Σύνολο	56.998,98

(Ως η υπ' αριθ. .../13.10.2025 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.