ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα,03/04/2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 1462

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **09/12/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανή προσφυγή της **.....**, με **Α.Φ.Μ. .....**, κατοίκου ....., επί της οδού ..... κατά: **α)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019, β)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020, γ)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2021, δ)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019, ε)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020, στ)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021 ζ)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξης

Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους **2019, η)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους **2020** και **θ)** της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **10-11-2025** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/12/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου .ενδικοφανούς ..... προσφυγής της **.....**, με **Α.Φ.Μ. .....,,** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.039,15 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.519,58 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 728,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.287,42 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.885,80 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.942,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.828,70 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.536,47 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.768,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.304,71 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 10.589,69 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 5.294,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.884,53 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 8.915,72 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 4.457,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.373,58 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 8.223,57 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 4.102,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.326,55 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού

100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ.1α ΚΦΔ (πρώην 54 1α Ν.4174/2013), επειδή το 2019 υπέβαλε ελλιπώς (ανακριβείς) τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ.1α ΚΦΔ (πρώην 54 1α Ν.4174/2013), επειδή το 2020 υπέβαλε ελλιπώς (ανακριβείς) τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

Με την υπ' αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.6 ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους ΑΛΠ.

Στην προσφεύγουσα, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών λιανικό εμπόριο υποδημάτων και τηρεί απλογραφικά βιβλία, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων στα φορολογικά έτη 2019-2021 σύμφωνα με τις με αριθμό ...../01-04-2025 και ...../01-04-2025 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν τα υπό κρίση έτη, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματός της σύμφωνα και με τις διατάξεις των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 32 του ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης βάσει της με αρ. πρωτ. ...../30-09-2025 απόφασης της Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών. (άρθρ. 32 Ν. 5104/2024, άρθρ. 28 Ν. 4172/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1050/17-02-2014).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 73,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 καθώς η **ύπαρξη λογιστικών διαφορών** για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Περιγραφή κατηγορίας δαπανών ή εσόδων	Ποσό
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	751,05
ΔΑΠΑΝΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	282,49
ΣΥΝΟΛΟ	**1.033,54**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Περιγραφή κατηγορίας δαπανών ή εσόδων	Ποσό
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	1.279,57
ΔΑΠΑΝΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	1.690,96
ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	200,23
ΣΥΝΟΛΟ	**3.170,76**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Περιγραφή κατηγορίας δαπανών	Ποσό
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	544,80
ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	220,93
ΣΥΝΟΛΟ	**765,73**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη,

α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη,

β) τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα υπό κρίση έτη,

γ) τις καταστάσεις αναφορών φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών αρθ. 14 παρ. 3 ΚΦΔ και του συστήματος MyData των διατάξεων του άρθρου 16 του Ν. 5104/2024 και

δ) τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων βάσει της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021, ως ακολούθως.

Φορολογικό έτος	2019	2020	2021
βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	74.871,81 €	55.860,15 €	78.759,23 €
βάσει περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.	74.904,93 €	54.605,23 €	70.636,19 €
βάσει καταστάσεων αναφορών ΜΥΦ / MVData	74.922,86 €	54.605,23 €	78.780,19 €
Πλέον αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης βεβαιωμένων παραβάσεων μη έκδοσης φορ. στοιχείων εσόδων	0,00€	0,00 €	73,40 €
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων βάσει δηλώσεων πλέον αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης παραβάσεων μη έκδοσης φορ. στοιχείων εσόδων	74.922,86 €	55.860,15 €	78.853,59 €
βάσει μέθοδο της αρχής των αναλογιών	126.378,13 €	106.714,92 €	122.098,59 €
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων βάσει ελέγχου	**126.378,13 €**	**106.714,92 €**	**122.098,59 €**

Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των υπό κρίση ετών λήφθηκε υπόψη **το μεγαλύτερο, ήτοι αυτό που προσδιορίστηκε με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών**.

Τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν ως εξής :

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών Φορολογικού έτους **2019**	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	119.357,12
Μείον κόστος πωληθέντων	70.210,07
Μείον δαπάνες χρήσης	21.080,08
Πλέον λογιστικών διαφορών	1.033,54
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	**29.100,51**

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών Φορολογικού έτους **2020**	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	99.601,11
Πλέον επιχορηγήσεων	1.254,92
Μείον κόστος πωληθέντων	58.588,89
Μείον δαπάνες χρήσης	21.531,49
Μείον αφορολόγητα έσοδα	1.100,00
Πλέον λογιστικών διαφορών	3.170,76
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	**22.806,41**

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών Φορολογικού έτους **2021**	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	106.815,34
Πλέον επιχορηγήσεων	9.000,00
Μείον κόστος πωληθέντων	62.832,55
Μείον δαπάνες χρήσης	16.352,21
Μείον αφορολόγητα έσοδα	9.000,00
Πλέον λογιστικών διαφορών	765,73
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	**28.396,31**

Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης της αρχής των αναλογιών καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ελλιπούς υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματός του κατ'άρθρα 28 Ν. 4172/2013 και 27 Ν. 4174/2013 – Μη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.
- Εσφαλμένος προσδιορισμός αναντιστοιχίας εισοδημάτων – πραγματικών δαπανών – Παράβαση της εγκυκλίου Ε.2015/2020 και του άρθρου 27 Ν. 4174/2013.
- Εσφαλμένος προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους (mark-up) και τιμών πώλησης – Παράνομη χρήση τιμών έτους 2025 – Παραβίαση της Αρχής των Αναλογιών και των εγκυκλίων Α.1008/2020 και Ε.2015/2020.
- Παράλειψη συνεκτίμησης αποθέματος (στοκ), απαξίωσης μόδας, εκπτώσεων και ειδικών εμπορικών συνθηκών – Εσφαλμένη υπόθεση ότι το σύνολο των αγορών πωλείται.
- Μη νόμιμη απόρριψη πραγματικών δαπανών κατ' επίκληση του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 – Παράβαση της αρχής της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου. Ο έλεγχος προέβη σε απόρριψη σημαντικού ύψους λειτουργικών δαπανών της επιχείρησης, με μοναδική ουσιώδη αιτιολογία ότι για τιμολόγια αξίας άνω των 500 ευρώ δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί η εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Η αιτιολογία αυτή αγνοεί τόσο τη διατύπωση όσο και το σκοπό του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, αλλά και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την ουσία της δαπάνης.
- Παράλειψη συνεκτίμησης αποδεικτικών στοιχείων και παραβίαση του δικαιώματος άμυνας – Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας κατά τη νομολογία (ΣτΕ 884/2016, 1623/2016).
- Μη νομιμότητα της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών και παραβίαση συνταγματικών αρχών (αναλογικότητα, φορολογική ικανότητα, ασφάλεια δικαίου). Εσφαλμένη εφαρμογή Αρχής Αναλογιών (άρθρο 28 ΚΦΕ).

Ως προς τις έμμεσες τεχνικές

Επειδή, οι διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013)** ορίζουν:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή]με έμμεσες ρμεθόδους 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, οι διατάξεις του **άρθρου 32 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α 58/19-4-2024)** ορίζουν:
«Άρθρο 32. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης
1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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 τον 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»

Επειδή σύμφωνα με την **Ε 2015/2020** με ΘΕΜΑ: "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ": «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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 ίδιων 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.
3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013*, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:*
α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.
...
Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.
Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.....
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.....

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, σύμφωνα με την **Α. 1008/2020** με θέμα "Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα":

«Άρθρο 1
Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 . Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. *Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.*

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.
Άρθρο 2
Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013...
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών
Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.
Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.
Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών..

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ***ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013..»***

Επειδή σύμφωνα με την **Ε. 2016/2020** με ΘΕΜΑ: "Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)":

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα: ....

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι ***η ίδια η επιχείρηση****. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα* ***εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης*** *(κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από*

κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

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

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

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

:-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα ***για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.***

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ..»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 48 του ν.2859/2000**, ορίζεται: ***1.*** *Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του* άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 *και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.*

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του

φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:
α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. ...
6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ήταν μη νόμιμος ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματός της με τις έμμεσες τεχνικές, καθώς δεν πληρούσε τις νόμιμες προϋποθέσεις για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων. Επιπλέον αναφέρει ότι και ως προς τη σύγκριση των δηλωθέντων εισοδημάτων με τις προσωπικές δαπάνες, η Διοίκηση προέβη σε σύγκριση ανόμοιων μεγεθών και αγνόησε κρίσιμες πηγές κεφαλαίων. Στις προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας περιλήφθηκαν πληρωμές φόρων και δαπάνες που συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ από τα εισοδήματα παραλείφθηκαν ποσά κρατικών ενισχύσεων COVID-19, επιστρεπτέων προκαταβολών και τραπεζικών δανείων, τα οποία τεκμηριωμένα εισέρρευσαν στην περιουσιακή σφαίρα της και κάλυπταν μέρος των αναγκών της. Με τον τρόπο αυτό ισχυρίζεται ότι δημιουργήθηκε ένα τεχνητό έλλειμμα που δεν υφίσταται στην πραγματικότητα και το οποίο χρησιμοποιήθηκε καταχρηστικά ως πρόσχημα για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, ο όρος «δηλούμενο εισόδημα» αφορά το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και το οποίο ο φορολογούμενος δηλώνει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1, Ε3 κ.λπ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθορίζει τις κατηγορίες εισοδήματος (μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο, υπεραξία) και μόνο τα ποσά που εντάσσονται σε αυτές αποτελούν φορολογητέο δηλούμενο εισόδημα. Τα ποσά κρατικών ενισχύσεων COVID-19, επιστρεπτέων προκαταβολών και τραπεζικών δανείων που επικαλείται η προσφεύγουσα δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα και προς τούτο δεν συνυπολογίζονται κατά τον υπολογισμό του δηλούμενου εισοδήματος για την εφαρμογή του άρθρου 28.
Επιπλέον κατά την εξέταση της προϋπόθεσης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου της παρ. 2 του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, οι φόροι δεν περιλαμβάνονται στις βασικές δαπάνες διαβίωσης, ισχυρισμός που ορθώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος καθώς και τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 (καταβολές δανείων, βεβαιώσεις επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, κατάσταση καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, πληροφορίες από εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας) διαπιστώνεται ότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας μετά του συζύγου της κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης.

Τα σχετικά ποσά εμφανίζονται και αναλύονται κατωτέρω:

.....	2019	2020	2021
ΔΑΝΕΙΑ (Άρθρο 1.1.ε ΠΟΛ 1054/2015)	2.985,68	2.747,86	3.221,03
ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	234,92	369,05	456,56
ΣΥΝΟΛΟ ...	**5.239,60**	**5.136,91**	**5.698,59**
..... (σύζυγος)			
ΔΑΝΕΙΑ (Άρθρο 1.1.ε ΠΟΛ 1054/2015)	2.985,68	2.747,86	3.221,03
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ (Άρθρο 2.1 ΠΟΛ 1033/2014)	5.144,21	74,94	56,64
ΣΤΑΘΕΡΗ & ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	1.239,92	898,5	583,06
ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	786,24	1.562,13	1.349,86
ΣΥΝΟΛΟ	**10.156,05**	**5.283,43**	**5.210,59**
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	**15.395,64**	**10.420,33**	**10.909,17**

ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΝΑ ΕΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ.Π.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	7.200,00	3.617,10	8.120,52
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	2098,19		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΌ ΠΑΡΟΧΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕ ΕΡΓΟΣΗΜΟ			450,00
ΤΟΚΟΙ	59,55	181,76	65,19
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	**9.357,74**	**3.798,86**	**8.635,71**

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι **πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου,** καθώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, **το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος** κατά τα υπό κρίση έτη **δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.** Ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, η οποία επιλέχθηκε, ως η ως η καταλληλότερη μεταξύ των τριών τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ, βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης βάσει της με αρ. πρωτ. ...../30-09-2025 απόφασης της Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Κατόπιν αυτών αποδεικνύεται ότι νομίμως τα εισοδήματα της προσδιορίστηκαν με έμμεσες τεχνικές ελέγχου αφού τα ποσά των δηλούμενων οικογενειακών εισοδημάτων της δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών (οικογενειακών) δαπανών διαβίωσης της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε κατά τη διενέργεια του ελέγχου καθώς και παλαιότερες αποφάσεις ΔΕΔ, προκειμένου να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τα αποτελέσματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και ισχυρίζεται ότι ο πραγματικός μέσος συντελεστής μικτού κέρδους της επιχείρησης για τα έτη 2019, 2020 και 2021 διαμορφώθηκε αντίστοιχα περίπου στο 56%, 51% και 48%.
Μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμ. ...../2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ...../04-11-2025 υπόμνημα έγγραφων απόψεων, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που προβάλει και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Οι ισχυρισμοί της έχουν εκτενώς απαντηθεί και αναλυθεί από τον έλεγχο στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 38-42) και οι οποίοι σε κάθε περίπτωση έγιναν σε μεγάλο βαθμό δεκτοί, καθώς λήφθηκαν περαιτέρω υπόψη για την μείωση του

ποσοστού του mark up. Συγκεκριμένα για τα υπό κρίση έτη ο έλεγχος προσδιόρισε το αρχικό μέσο περιθώριο μικτού κέρδους σε ποσοστό 100% και λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση προσφέρει μόνιμα και σε κάθε περίπτωση έκπτωση 5% και ότι σε περιόδους εκπτώσεων και πώλησης παλαιών αποθεμάτων προσφέρει επιπλέον έκπτωση 20%, προσδιόρισε ποσοστό έκπτωσης 15% επί της τιμής λιανικής με ΦΠΑ, για όλα τα εμπορεύσιμα και πωλούμενα είδη, για ολόκληρη την περίοδο έκαστου έτους, ήτοι ο έλεγχος προσδιόρισε τον μέσο όρο του μικτού περιθωρίου κέρδους **σε ποσοστό 70% επί του κόστους των αγορών**, μειώνοντάς το από το αρχικό ποσοστό που είχε προσδιοριστεί με το σημείωμα διαπιστώσεων στο 80%. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί έχουν ήδη ληφθεί υπόψη, έχουν απαντηθεί αιτιολογημένα και έχουν ενσωματωθεί στα συμπεράσματα του ελέγχου.

Επειδή επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας ο έλεγχος απάντησε λεπτομερώς και αιτιολογημένα, για κάθε μία περίπτωση, σε πλείστες δε περιπτώσεις αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της. Επομένως οι με ημερομηνία θεώρησης **10-11-2025** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών είναι σαφείς, ειδικές και επαρκείς και δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία ή παραστατικά που να διαφοροποιούν τις αρχικές διαπιστώσεις, όπως αυτές εκτίθενται με πλήρη ανάλυση σε αυτές.
Οι δε αποφάσεις ΔΕΔ που επικαλείται η προσφεύγουσα, ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και προς τούτο δεν δύναται να ληφθούν υπόψη.

Επειδή η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.
Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της φορολογικής ικανότητας, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.
Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η αρχή αναλογικότητας, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και προς τούτο ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές

Επειδή, με το **άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: *«Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για*

επισφαλείς απαιτήσεις...».

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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».*

Επειδή, με το **άρθρο 23 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «*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, **ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής** ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».*

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1113/2015** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: *«Άρθρο 22. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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... 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... Άρθρο 23. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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:. 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.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίους μας.».*

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1216/2014** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:
«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες 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.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

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 τραπέζης,- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.»*

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να εξετάζει πρωτίστως αν μια δαπάνη είναι πραγματική, αν συνδέεται με την επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι παραγωγική κι επιπλέον υποστηρίζει ότι ο τρόπος εξόφλησης αποτελεί δευτερεύον στοιχείο και δεν μπορεί να χρησιμοποιείται ως μόνο κριτήριο για την απόρριψη. Μάλιστα σε ορισμένες περιπτώσεις υπάρχει έμπρακτη απόδειξη τραπεζικής εξόφλησης, η οποία δεν συνεκτιμήθηκε από τον έλεγχο. Ενδεικτικά αναφέρεται το τιμολόγιο ΤΑΓ...../13-052021 του προμηθευτή ....., για το οποίο προσκομίζονται στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αποδεικτικά πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή από τα τηρούμενα βιβλία διαπιστώθηκαν οι δαπάνες της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας έκαστη άνω των 500,00 ευρώ, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ. 1216/2014 και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση φορολογικών ετών σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις. Μετά την κοινοποίηση του υπ΄ αριθμ. ...../2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ...../04-11-2025 υπόμνημα έγγραφων απόψεων, με το οποίο προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμών. Επί των στοιχείων αυτών απάντησε ο έλεγχος, λεπτομερώς και αιτιολογημένα, για

κάθε μία περίπτωση χωριστά (βλ. σελ. 36-38 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος), σε πλείστες δε περιπτώσεις αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Σε συνέχεια των ανωτέρω, **ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες** και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα των υπό κρίση φορολογικών ετών παραστατικά δαπανών άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει αποδεικτικά πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος (Τράπεζα Eurobank) του τιμολογίου ΤΑΓ...../13-..... του προμηθευτή ..... Ως εκ τούτου, κρίνεται από την παρούσα απόφαση ότι **η δαπάνη του παραστατικού ΤΑΓ...../13-052021** καθαρή αξίας 544,80 ευρώ **εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021. Επομένως οι λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2021 και τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Περιγραφή κατηγορίας δαπανών	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ	544,80	0,00
ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	220,93	220,93
ΣΥΝΟΛΟ	**765,73**	**220,93**

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών Φορολογικού έτους 2021	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	106.815,34	106.815,34
Πλέον επιχορηγήσεων	9.000,00	9.000,00
Μείον κόστος πωληθέντων	62.832,55	62.832,55
Μείον δαπάνες χρήσης	16.352,21	16.352,21
Μείον αφορολόγητα έσοδα	9.000,00	9.000,00
Πλέον λογιστικών διαφορών	765,73	220,93
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα	**28.396,31**	**27.851,51**

Ως προς τα πρόστιμα

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του **Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58)**, ορίζεται ότι: «***1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν***

ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

*α) **η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα** ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου, [...]*

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1252/20.11.2015** "Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)":

« 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

***Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση**. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).*

***Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου**.*

*Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' **ΚΦΔ**, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου...»*

Δηλαδή «ελλιπής» δήλωση είναι αυτή όπου **λείπουν τυπικά στοιχεία**, ή όταν τα στοιχεία **δεν απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση** και όχι όταν υπάρχει απλή **απόκλιση** με τον αντισυμβαλλόμενο και αποκλίσεις στα υποβληθέντα στοιχεία πελατών προμηθευτών δεν συνεπάγονται καταρχάς επιβολή κυρώσεων

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται πρόστιμο για ανακριβή υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών καθώς πρόστιμο 100,00 ευρώ επιβάλλεται μόνο στις εξής περιπτώσεις: α)μη υποβολή ΜΥΦ, β)εκπρόθεσμη υποβολή ΜΥΦ και γ)εκπρόθεσμη τροποποιητική (αν γίνει δηλαδή διόρθωση αποκλίσεων μετά τη προθεσμία). Κατόπιν τούτου και υπό το φως της χρηστής διοίκησης ακυρώνονται οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου : οι υπ΄ αριθ, **...../10-11-2025** Πράξεις Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών **2019 & 2020** αντίστοιχα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Επειδή στις διατάξεις **των άρθρων 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται:

«5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1.Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

***α)** Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.*

***β)** Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.*

***γ)** Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού...»*

Επειδή , στο **άρθρο 57 Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών παρ. 6** του **ΚΦΔ** ορίζεται ότι:
«***6.*** *Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και* ***δεν εκδίδει παραστατικά*** *πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.* ***Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ****, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....»*

Επειδή ο έλεγχος έκρινε κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου βάσει στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., ήτοι τις πιστώσεις ανά μήνα από τα εν χρήσει τερματικά P.O.S., και των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων της προσφεύγουσας ανά μήνα, ότι τον Φεβρουάριο του 2021, δεν εξέδωσε απροσδιόριστό πλήθος Α.Λ.Π. από τις εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για την πώληση ειδών της επιχείρησης της, συνολικής καθαρής αξίας 73,40 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% αξίας 17,61 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 91,01 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014, και προς τούτο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 57 παρ, 6 του Ν.5104/2024, ως ισχύει με την υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Επειδή σχετικά με την ως άνω διαπίστωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι ο έλεγχος βασίστηκε αποκλειστικά σε σύγκριση των πιστώσεων POS στον τραπεζικό λογαριασμό με τις εκδοθείσες αποδείξεις του ίδιου ημερολογιακού μήνα, χωρίς να λάβει υπόψη τη χρονική υστέρηση (time lag) που χαρακτηρίζει την εκκαθάριση συναλλαγών καρτών. Οι πιστώσεις των πρώτων ημερών του Φεβρουαρίου 2020 αντιστοιχούν σε πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν νομίμως στο τέλος Ιανουαρίου 2020 και, λόγω τραπεζικών διαδικασιών, εκκαθαρίστηκαν και πιστώθηκαν στον λογαριασμό της επιχείρησης σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει συγκεκριμένη συναλλαγή για την οποία δεν εκδόθηκε απόδειξη.

Επειδή δεδομένου ότι:
-ο έλεγχος έχει βασιστεί στην παραδοχή ότι τα έσοδα από κάρτες έχουν εισπραχθεί αυθημερόν,
-οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται στα τέλη εκάστοτε μήνα μέσω καρτών εκκαθαρίζονται τις αμέσως επόμενες μέρες στον μήνα που ακολουθεί,
-η διαπιστωθείσα **διαφορά** μεταξύ των πιστώσεων από τα εν χρήσει τερματικά POS και των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων της προσφεύγουσας τον Φεβρουάριο του 2021 **ήταν χαμηλού ύψους** και συγκεκριμένα καθαρής αξίας 73,40 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι συνολικής αξίας 91,01 ευρώ,
-**Η αξία των πωλήσεων που έχει καταχωρηθεί** κατά το φορολογικό έτος 2021 στα **βιβλία** εσόδων της προσφεύγουσας (95.528,18 ευρώ) **είναι πολύ υψηλότερη** από το συνολικό ύψους των **συναλλαγών με POS** (38.468,62 ευρώ),
γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και προς τούτο η υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών ακυρώνεται.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09-12-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **Α.Φ.Μ.** .....ως εξής:

1. την επικύρωση:

α) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	7.039,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.519,58 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	728,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**11.287,42 €**

β) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	3.885,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.942,90 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**5.828,70 €**

γ) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.589,69 €

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.294,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**15.884,53 €**

δ) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2020-31/12/2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	8.915,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.457,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**13.373,58 €**

ε) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2021-31/12/2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	8.223,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.102,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**12.326,55 €**

2. την ακύρωση:

α) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό : 0,00 €.

β) της υπ΄ αριθμ. **..../10-11-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό : 0,00 €.

γ) της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Συνολικό ποσό : 0,00 €.

3. την τροποποίηση:

της υπ΄ αριθμ. **...../10-11-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2021,** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2021	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ-Δήλωσης

	ΤΡΙΓΩΝΟΠ.	ΣΑΠΟΡΤΑ	ΤΡΙΓΩΝΟΠ.	ΣΑΠΟΡΤΑ	ΤΡΙΓΩΝΟΠ.	ΣΑΠΟΡΤΑ	ΤΡΙΓΩΝΟΠ.	ΣΑΠΟΡΤΑ
Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητα	3.630,52	4.085,00	3.630,52	4.085,00	3.630,52	4.085,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από τόκους	76,72		76,72		76,72		0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από μισθούς		450,00		450,00		450,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχ. δραστηρ.	0,00		0,00	28.396,31	0,00	27.851,51	0,00	27.851,51
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	**3.707,24**	**4.535,00**	**3.707,24**	**32.931,31**	**3.707,24**	**32.386,51**	**0,00**	**27.851,51**

		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φ (3)-(1)
Α.	**Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας**	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	**3.707,24**	**556,09**	**3.707,24**	**556,09**	**3.707,24**	**556,09**	0,00
1.	Του συζύγου Μείωση του φόρου							0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		**556,09**		**556,09**		**556,09**	0,00
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	**4.535,00**	**653,25**	**32.931,31**	**6.189,72**	**32.386,51**	**6.037,17**	5.383,92
2.	Της συζύγου Μείωση του φόρου		**40,50**		**40,50**		**40,50**	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		**612,75**		**6.149,22**		**5.996,67**	5.383,92
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β.	**Συμπληρωματικός φόρος**							
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)							
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		**1.168,84**		**6.705,31**		**6.552,76**	5.383,92
Γ.	**Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί**							
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
	α) Κινητές αξίες		11,53	**0,00**	11,53	**0,00**	11,53	
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις		9,68	**0,00**	9,68	**0,00**	9,68	
	γ) Ακίνητα							
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες			**0,00**		**0,00**		
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
	στ) Την αλλοδαπή				0,00		0,00	
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			**0,00**	0,00	**0,00**	0,00	
	β) Ειδικών περιπτώσεων			**0,00**				
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
	Μείωση επιστροφής φόρου			0		0		
	Υπόλοιπο φόρου		**1.147,63**		**6.684,10**		**6.531,55**	5.383,92
Δ.	**Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :**							
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				**0,00**		**0,00**	
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		**12,62**		**12,62**		**12,62**	0,00
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		**2,52**		**2,52**		**2,52**	0,00

4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου						
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπερ ΟΓΑ						
6. Πρόσθετος φόροσ/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής						
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			**2.768,24**		**2.691,96**	**2.691,96**
7α.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13						
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ. **0,00%**					**0,00**	**0,00**
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					**0,00**	**0,00**
10. Εισφορά ΕΛΓΑ						
11. Εισφορά Αλληλεγγύης						**0,00**
12. Τέλος Επιτηδεύματος	1.300,00		**1.300,00**		**1.300,00**	**0,00**
Σύνολο	**2.462,77**		**10.767,48**		**10.538,65**	**8.075,88**
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης			**0,00**		**0,00**	
14. Τέλος Επιτηδεύματος						
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών			**0,00**		**0,00**	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	**2.462,77**		**10.767,48**		**10.538,65**	**8.075,88**
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή						
Ποσό που επιστράφηκε	**0,00**				**0,00**	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	**2.462,77**		**10.767,47**		**10.538,65**	**8.075,88**

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	5.536,47 €	5.383,92 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	2.768,24 €	2.691,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**8.304,71 €**	**8.075,88 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.