



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 20-04-2026

Αριθμός απόφασης: 966

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανή προσφυγή του του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου , **Τ.Κ.**, κατά της: 1) υπ. αριθ. / Οριστικής Πράξης Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, και 2) υπ. αριθ. / Οριστικής Πράξης Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' , όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (Elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, 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:

Με τη με αρ. / Οριστική Πράξη Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ**, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **7.309,73 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι αφενός, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες καθαρής αξίας ύψους **8.767,60 ΕΥΡΩ** καθώς η εξόφληση των συναλλαγών αυτών, αν και η αξία έκαστης (ανά ημέρα) ήταν άνω των 500,00 ΕΥΡΩ, δεν έγινε μέσω τραπεζικού μέσου και αφετέρου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενη δαπάνη καθαρής αξίας ύψους **1.733,87 ΕΥΡΩ** διότι αφορούσε γεωργικό μηχάνημα τρίτου.

Με τη με αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ**, δεν προέκυψε διαφορά φόρου. Ωστόσο, με την εν λόγω πράξη μειώθηκε η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά **2.145,33 ΕΥΡΩ** (από **21.908,61 ΕΥΡΩ** σε **19.763,28**). Η εν λόγω διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενες δαπάνες καθαρής αξίας ύψους **2.145,33 ΕΥΡΩ** καθώς η εξόφληση των συναλλαγών αυτών, αν και η αξία έκαστης (ανά ημέρα) ήταν άνω των 500,00 ΕΥΡΩ, δεν έγινε μέσω τραπεζικού μέσου.

Ο έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ. αριθ. / εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Συγκεντρωτικά για την χρήση 2019 :

	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΡΑΠ.ΜΕΣΑ 2019	10.871,82	8.767,60
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 2019	2.150,00	1.733,87
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ 2019 ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	13.021,82	10.501,47

Σημειώνεται ότι το σύνολο των δαπανών χωρίς τραπεζικό μέσο, έτους 2019, που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο αφορούν τον προμηθευτή του προσφεύγοντος - Α.Φ.Μ. (εμπόριο καυσίμων).

Με βάση όλα τα παραπάνω, στην χρήση 2019 ο έλεγχος αφαίρεσε από τις δαπάνες το συνολικό ποσό των 10.501,47€ ως λογιστικές διαφορές βάσει του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

Συγκεντρωτικά για την χρήση 2020 :

	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ 2020 ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ (ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΡΑΠ.ΜΕΣΑ)	2.640,21	2.145,33

Σημειώνεται ότι από το σύνολο των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο, έτους 2020, ποσό ύψους 1.266,21 ΕΥΡΩ (καθαρή αξία) αφορά τον προμηθευτή του προσφεύγοντος - Α.Φ.Μ. (εμπόριο καυσίμων).

Με βάση όλα τα παραπάνω, στην χρήση 2020 ο έλεγχος αφαίρεσε από τις δαπάνες το συνολικό ποσό των 2.145,33 € ως λογιστικές διαφορές βάσει του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.4172/2013 και Α.1293/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

Προσκομίζει τα αντίγραφα των σωμάτων και των δύο όψεων των επιταγών με-/..... και-/....., αξίας **3.608,50 ΕΥΡΩ** και **8.694,00 ΕΥΡΩ** αντίστοιχα, της Τράπεζας Στο πίσω μέρος των σώματος των επιταγών διακρίνεται η υπογραφή του προσφεύγοντος και της επιχείρησης - **Α.Φ.Μ.**

Από τις επιταγές αυτές αποδεικνύεται ότι έχει εξοφληθεί ο προμηθευτής - **Α.Φ.Μ.** με τραπεζικά μέσα, στη χρήση 2019 και του προκαταβλήθηκε ποσό (καθαρή αξία) **1.153,77 ΕΥΡΩ**, με τραπεζικό μέσο για το φορολογικό έτος 2020.

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος **2019** μηδενίζονται οι λογιστικές διαφορές, λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικά μέσα, των αγορών από τον προμηθευτή καυσίμων - **Α.Φ.Μ.** και για το φορολογικό έτος **2020**, μειώνονται οι λογιστικές διαφορές, λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικά μέσα, των αγορών από τον προμηθευτή καυσίμων - **Α.Φ.Μ.** **κατά το ποσό των 1.153,77 ΕΥΡΩ.**

Με βάση τα ανωτέρω τροποποιούνται και οι δύο προσβαλλόμενες πράξεις.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 27, του Ν.5104/2024 ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας / Ν.5104/2024) «..... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και

αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου..».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των

αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, ...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «...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. 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. **4172/2013**) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του **άρθρου 22** τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της- επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το **άρθρο 23** που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την **παράγραφο 4 του άρθρου 48** σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα

ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του **άρθρου 22** και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του **άρθρου 23** εκπίπτει, ,.... γ) με τις διατάξεις του **άρθρου 23** ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. [.....]

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

.....

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

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση..».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «1. Με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του ν.**4172/2013**, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την **ΠΟΛ.1216/1.10.2014** εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας 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.

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, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων προσκόμισε τα αντίγραφα των σωμάτων και των δύο όψεων των επιταγών με-....../..... και-....../....., αξίας **3.608,50 ΕΥΡΩ** και **8.694,00 ΕΥΡΩ** αντίστοιχα, της Τράπεζας Στο πίσω μέρος των σώματος των επιταγών διακρίνεται η υπογραφή του προσφεύγοντος και της επιχείρησης
..... - **Α.Φ.Μ.**, ισχυριζόμενος ότι από τις επιταγές αυτές αποδεικνύεται ότι έχει εξοφληθεί ο προμηθευτής
..... - **Α.Φ.Μ.** με τραπεζικά μέσα, στη χρήση 2019 και του προκαταβλήθηκε ποσό (καθαρή αξία) **1.153,77 ΕΥΡΩ**, με τραπεζικό μέσο για το φορολογικό έτος 2020.

Πράγματι, από τις προσκομισθείσες επιταγές προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2019 ο προσφεύγων κατέβαλε, με τραπεζικό μέσο – επιταγές, στον προμηθευτή του
..... - **Α.Φ.Μ.**, το συνολικό ποσό των **12.302,50 ΕΥΡΩ (3.608,50 ΕΥΡΩ και 8.694,00 ΕΥΡΩ)**. Δεδομένου όμως ότι ο προσφεύγων, ο οποίος είχε πλήθος

συναλλαγών με τον προμηθευτή του - **Α.Φ.Μ.**, πέραν από αυτές που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι οι υπό εξέταση επιταγές οπισθογραφήθηκαν και δόθηκαν στον - **Α.Φ.Μ.**, προκειμένου να εξοφληθούν τα τιμολόγια εκδόσεως του που ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζής. Συνεπώς, καθώς δεν μπορεί να γίνει ασφαλής αντιστοίχιση της αξίας των επιταγών με τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία, ο ισχυρισμός του δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός. Επισημαίνεται δε, ότι οι προσκομισθείσες επιταγές ήταν εκδόσεως 14/10/2019 και 16/10/2019 ενώ τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία αφορούσαν την περίοδο 14/10/2019 – 29/10/2019 και περίοδο 04/10/2020 -23/10/2020. Συνεπώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προπλήρωσε τον προμηθευτή του για πιθανές συναλλαγές μέχρι και ένα έτος αργότερα, γεγονός που δεν είθισται στον επιχειρηματικό κόσμο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) υπ. αριθ. /..... Οριστικής Πράξης Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, και 2) υπ. αριθ. /..... Οριστικής Πράξης Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ**.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. /..... Οριστική Πράξη Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	37.046,13	47.547,60	47.547,60	10.501,47
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	7.634,93	11.983,01	11.983,01	4.348,08
Φόρος που παρακρατήθηκε	163,21	163,21	163,21	
Προκαταβολή φόρου επόμενου έτους	7.634,81	7.634,81	7.634,81	
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος	15.106,53	19.454,61	19.454,61	4.348,08
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.164,52	2.952,13	2.952,13	787,61
Τελικό πιστωτικό / χρεωστικό ποσό για καταβολή	17.271,05	22.046,74	22.046,74	5.135,69

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		2.174,04	2.174,04	2.174,04
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	17.271,05	24.580,78	24.580,78	7.309,73

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

Με τη με αρ./..... Οριστική Πράξη Μερικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΤΡΙΚΑΛΩΝ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	0,38	0,38	0,38	0,00
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	3.109,12	3.109,12	3.109,12	0,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	0,06	0,06	0,06	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	15.269,70	15.269,70	15.269,70	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος	-15.269,64	-15.269,64	-15.269,64	0,00
Τελικό πιστωτικό / χρεωστικό ποσό για καταβολή	-15.269,64	-15.269,64	-15.269,64	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	-15.269,64	-15.269,64	-15.269,64	0,00
Ζημία που αναγνωρίζεται	21.908,61	19.763,28	19.763,28	2.145,33

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.