



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/04/2026

Αριθμός απόφασης: 1652

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στην, κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Ε) με αριθμό Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2025 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών
, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Την έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

7. Τα από 13.01.2026 υποβληθέντα Συμπληρωματικά έγγραφα

8. Την υπ' αριθ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την με αριθ. πρωτ.....Απάντηση της Δ.Ο.Υ. Πατρών επί της ως άνω Αναπομπής

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 57.599,22€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 28.799,61€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 86.398,83 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 83.172,45€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 41.586,23 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 124.758,68€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 11.633,17€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (ήδη άρθρου 54 ν.5104/2024) ποσού 5.816,59€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 17.449,76 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 13.758,41€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (ήδη άρθρου 54 ν.5104/2024) ποσού 6.879,21€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 20.637,62 €.

- Με την υπ' αριθ. Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2025 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 250,00 ευρώ λόγω μη ανταπόκρισης εντός δέκα (10) εργάσιμων

ημερών στις με αρ. πρωτ. και δύο Προσκλήσεις Ελέγχου αρ. 14 Ν.5104/2024, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§2 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013), μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.5144/2024) και μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, η οποία στη συνέχεια τροποποιήθηκε (.....), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2021 και 2022 εις βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με κύριο αντικείμενο που είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

Κατά τα έτη του ελέγχου η έδρα βρισκόταν επί της με δραστηριότητα την, ενώ διατηρούσε και υποκατάστημα στην σημερινή έδρα με δραστηριότητα

Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την με αρ. πρ. γνωστοποίηση της δυνατότητας για υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την έκδοση προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου. Το σχετικό μήνυμα αναγνώστηκε στις 15-07-2024.

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά η με αρ. πρ. πρόσκληση αρ. 14 ν. 5104/2024 της Δ.Ο.Υ. Πατρών με την οποία κλήθηκε να προσκομίσει εντός της ταχθείσας προθεσμίας τα εκεί ζητηθέντα, ήτοι βιβλίο εσόδων - εξόδων για τα ελεγχόμενα έτη, πλήρες πρόγραμμα μισθοδοσίας, δηλώσεις ΦΜΥ, Μητρώο παγίων κλπ. Η πρόσκληση αναγνώστηκε στις 14-6-2025 αλλά σε αυτήν δεν ανταποκρίθηκε ούτε ο προσφεύγων ούτε άλλο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο. Στις 10-7-2025 έγινε και τηλεφωνική ενημέρωση του προσφεύγοντος από την Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Με αρ. πρ. κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά 2η πρόσκληση αρ. 14 ν. 5104/2024 στον προσφεύγοντα στην οποία ζητήθηκαν τα ίδια ως άνω αναφερόμενα και επιπλέον παραστατικά εσόδων και παραστατικά δαπανών ενώ για τα τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00€ ζητήθηκε να προσκομιστεί και ο τρόπος εξόφλησης. Ούτε στη δεύτερη αυτή πρόσκληση υπήρξε ανταπόκριση και αυτή αναγνώστηκε στις 8-10-2025.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης παρά την αποστολή δύο προσκλήσεων στον προσφεύγοντα δεν ήταν δυνατή η πραγματοποίηση των ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την Α1293/2019.

Συνεπώς, ελέγχθηκε η δυνατότητα προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει του αρ. 28 ν. 4172/2013 ή με τις προβλεπόμενες έμμεσες μεθόδους του αρ. 32 ν. 5104/2024 δοθέντος ότι πληρούτο η προϋπόθεση της μη προσκόμισης και μη επίδειξης στον έλεγχο των ζητηθέντων με την πρόσκληση του αρ. 14 ν. 5104/2024 (δics) ώστε να μην είναι εφικτός ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τα παρασχεθέντα στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση.

Ο έλεγχος κατηγοριοποίησε τις αγορές ανά είδος (ψιλικά-ζαχαρώδη, καπνικά, κάρτες) και χρησιμοποίησε πληροφορίες σχετικά με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους από ελέγχους που έχουν πραγματοποιηθεί διαχρονικά σε ομοειδείς επιχειρήσεις από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ (αρ.εντολών:..... Σύμφωνα με τα δεδομένα που αντλήθηκαν από ελέγχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις, λόγω μη ανταπόκρισης και μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων από πλευράς του προσφεύγοντος, προέκυψαν τα εξής:

ΕΙΔΟΣ	ΣΜΚ /ΑΓΟΡΩΝ
ΨΙΛΙΚΑ ΖΑΧΑΡΩΔΗ	28%
ΚΑΠΝΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ	3,50%
ΆΛΛΕΣ ΣΥΝ/ΓΕΣ (ΚΑΡΤΕΣ)	1,55%

Ο Έλεγχος εφάρμοσε τους ανωτέρω συντελεστές μικτού κέρδους/αγορών στις προσδιορισθείσες αγορές προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα ανά κατηγορία.

Έγινε προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων βάσει της Ε2015/2020 ετών 2021 και 2022 σε συνολικό ποσό 954.679,12€ και 950.712,34€ αντίστοιχα και στη συνέχεια έγινε σύγκριση με τα έσοδα βάσει των δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ καθώς και τα δηλωθέντα έσοδα από το mydata οπότε και λήφθηκε υπόψιν το μεγαλύτερο ποσό, ήτοι για τις έτος 2021 το υπολογισθέν από τον έλεγχο ποσό των **954.679,12€** και για το έτος 2022 το ποσό του **1.071.108,56€** το οποίο προκύπτει από τις δηλώσεις ΦΠΑ του προσφεύγοντος.

Τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου αυξήθηκαν κατά 123.201,64€ το 2021 και 111.231,30€ το 2022. Επίσης, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο απογραφής και καθώς δεν προκύπτουν πληροφορίες αποθεμάτων έναρξης/ λήξης από προηγούμενες ή επόμενες δηλώσεις ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα εμπορεύματα έναρξης και λήξης όπως είχαν δηλωθεί στο έντυπο Ε3 της δήλωσης ΦΕ 2021.

Επιπλέον, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση

1. δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 27.614,71 ευρώ για το 2021 και 28.292,16 ευρώ για το 2022 λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών καταβολής των μισθών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με το αρ.23 περ. ιδ. Ν.4172/2013.
2. αποσβέσεις ποσού 757,18€ το 2021 και 6.377,11€ το 2022 λόγω μη προσκόμισης μητρώου παγίων
3. δαπάνες (διάφορα λειτουργικά έξοδα) ύψους 20.574,79 ευρώ το φορολογικό έτος 2021 και 40.894,98 ευρώ το φορολογικό έτος 2022 σύμφωνα με το αρ. 22 Ν.4172/2013

Ακολούθως υπολογίστηκαν τα καθαρά κέρδη και οι αντίστοιχοι φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ εκδοθέντων και των προσωρινών αποτελεσμάτων προσδιορισμού του φόρου τα οποία κοινοποιήθηκαν με το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με το οποίο παρασχέθηκε 20μερη προθεσμία παροχής απόψεων από τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο άσκησης του δικαιώματος του σε προηγούμενη ακρόαση. Τα ανωτέρω αναγνώστηκαν στις 08/10/2025, αλλά ούτε σε αυτό το στάδιο υπήρξε ανταπόκριση.

Τελικώς, εκδόθηκαν οι οριστικές και ήδη προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και η αντίστοιχη πράξη επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρει ότι μη προσκόμιση των λογιστικών αρχείων στις δυο (2) Προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών δεν οφείλεται σε πρόθεση μη συνεργασίας ή άρνηση παροχής στοιχείων εκ μέρους του, αλλά σε ανωτέρα βία και πιο συγκεκριμένα στο γεγονός ότι ο λογιστής του αντιμετώπιζε σοβαρό και εξελισσόμενο πρόβλημα υγείας ψυχικής φύσεως, συνιστάμενο σε βαριά αγχώδη και καταθλιπτική διαταραχή με επεισόδια κρίσης, το οποίο επηρέαζε καθοριστικά τη γνωστική, λειτουργική και εν γένει επαγγελματική του επάρκεια καθιστώντας την ορθή και έγκαιρη άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων αντικειμενικά δυσχερή, αν όχι πρακτικά αδύνατη και ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

I. Ανυπαρξία επιλεγμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022

II. Μη επαρκώς αιτιολογημένη και παράνομη εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, άλλως αντισυνταγματικότητα της διάταξης

III. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου - Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ.2, 62 παρ.3 και 64 ν. 4987/2022

Ουδμία ειδική αιτιολόγηση παρέχεται στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου ως προς κρίσιμα και καθοριστικά στοιχεία των φερόμενων ως ομοειδών επιχειρήσεων

Υιοθετείται άκριτα από τον έλεγχο και χωρίς οποιαδήποτε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολόγηση ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις είναι φορολογικά και λογιστικά ειλικρινείς και ότι αποτελούν δήθεν πρότυπα λειτουργίας, από τα οποία αντλούνται μέτρα σύγκρισης.

IV. Μη νόμιμος έμμεσος προσδιορισμός φορολογητέων αποτελεσμάτων - Υποχρέωση άμεσου προσδιορισμού βάσει δηλωθέντων και αποδεδειγμένων στοιχείων

Τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία, αλλά αποτελούν προϊόν αμιγώς εξωλογιστικού υπολογισμού.

Με την υπό κρίση προσφυγή και τα από 13.01.2026 υποβληθέντα Συμπληρωματικά έγγραφα αναφέρει ότι προσκομίζει το σύνολο των φορολογικών και λογιστικών στοιχείων της επιχείρησής του από τα οποία προκύπτουν τα ακριβή και αληθή οικονομικά δεδομένα αυτής και καθίσταται απολύτως εφικτός και νομικώς επιβεβλημένος ο ΑΜΕΣΟΣ προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, σε αντίθεση με τον διενεργηθέντα κατά παράβαση νόμου και συνταγματικών διατάξεων έμμεσο προσδιορισμό αυτής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή, καθώς και τα από 13.01.2026 υποβληθέντα Συμπληρωματικά έγγραφα προσκόμισε και επικαλέστηκε πλήθος αρχείων τα οποία έχουν επισυναφθεί στην εφαρμογή ELENXIS DED στην υπόθεση με ID (βιβλία εσόδων - εξόδων φορ. έτους 2021 και 2022, εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, φορολογικά στοιχεία προμηθευτών, αντίγραφα Ζ, καταστάσεις μισθοδοσίας, διατραπεζικές κινήσεις προς απόδειξη εξόφλησης μισθοδοσίας, ασφαλιστικών εισφορών και τιμολογίων καθαρής αξίας άνω των 500€, τραπεζικές δανειακές συμβάσεις και αποδεικτικά καταβολής δόσεων, μητρώο παγίων κλπ).

Η Υπηρεσία μας έκρινε ότι, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί της παρούσας υπόθεσης, απαιτείται διερεύνηση επί των νέων αυτών στοιχείων και περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. Πατρών) προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με την υπ' αριθ. Πράξη Αναπομπής. Η Δ.Ο.Υ. Πατρών ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω αναπομπή της Υπηρεσίας μας και

μετά τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων απέστειλε το με αρ. πρωτ. έγγραφο με θέμα: «Απάντηση στην με αριθ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«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. [....]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, στο άρθρο 27 παρ. 8 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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 14 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου....»

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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, στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου και τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ): «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999: «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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών

δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2015/2020 - Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013:

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.

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

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. [...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, με την Α.1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι: «Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα **δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. [...]».

Ως προς την επίκληση λόγων ανωτέρας βίας

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 71 § 1, 2 & 3 του Ν.5104/2024 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.».

Επειδή, στο άρθρο 13 της ΠΟΛ. 1252/2015 αναφέρεται η έννοια της ανωτέρας βίας: «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5' άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ. 1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, **ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης**, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του φορολογούμενου, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η μη ανταπόκρισή του στον έλεγχο οφείλεται στο γεγονός ότι ο λογιστής του αντιμετώπιζε σοβαρό και εξελισσόμενο πρόβλημα υγείας ψυχικής φύσεως, συνιστάμενο σε βαριά αγχώδη και καταθλιπτική διαταραχή με επεισόδια κρίσης, το οποίο επηρέαζε καθοριστικά τη γνωστική, λειτουργική και εν γένει επαγγελματική του επάρκεια καθιστώντας την ορθή και έγκαιρη άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων αντικειμενικά δυσχερές, αν όχι πρακτικά αδύνατη.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει μεταγενέστερες ιατρικές πράξεις και συνταγογραφήσεις, αντληθείσες από το σύστημα οι οποίες έλαβαν χώρα στις 25-11-2025, 11-12-2025 και 18-12-2025, καθώς και το από 18-12-2025 Πιστοποιητικό ιδιώτη Ψυχιάτρου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η διενέργεια του ελέγχου ήταν σε γνώση του προσφεύγοντα όσο και του λογιστή του καθώς είχε αναγνώσει τις δυο (2) Προσκλήσεις του ελέγχου και το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ενώ και ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά μαζί του και με τον λογιστή του. Ωστόσο, δεν προέβη σε καμία ενέργεια ή ενημέρωση του ελέγχου και δεν αποδεικνύει την επιμέλεια και τη σύνεση που όφειλε να επιδείξει όντας η διοίκηση της οντότητας, ενώ η εκ των υστέρων επίκληση μετά και την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων προβλημάτων ψυχικής φύσεως του λογιστή δεν μπορεί να γίνει δεκτή ως λόγος ανωτέρας βίας για την μη προσκόμιση των βιβλίων και των λοιπών ζητηθέντων στοιχείων της επιχείρησής του στον έλεγχο. Σε κάθε περίπτωση θα μπορούσε ευχερώς να γίνει ανάθεση της

υποχρέωσης σε άλλον επαγγελματία προκειμένου για την έγκαιρη και απρόσκοπτη ανταπόκριση στις τιθέμενες από τον έλεγχο υποχρεώσεις. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων αποτελεσμάτων με την επιλεγείσα μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού είναι μη νόμιμος, αυθαίρετος και στερούμενος νόμιμης βάσης. Ουδεμία εγκύκλιος ή κανονιστική πράξη προβλέπει ή νομιμοποιεί τη χρήση μεθόδου προσδιορισμού βάσει «ομοειδών επιχειρήσεων» ως αυτοτελούς ή επικουρικής τεχνικής έμμεσου ελέγχου. Επίσης, επικαλείται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, υπάρχει πρόδηλη έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και η εφαρμογή του προσκρούει σε θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές και συγκεκριμένα στην αρχή της ισότητας (άρθρο 4 του Συντάγματος), στην αρχή της χρηστής διοίκησης και στην αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας (άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος).

Επειδή όπως προαναφέρθηκε ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα σχετικά αιτήματα του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, στη συγκεκριμένη περίπτωση ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών κερδών και των συναφών φόρων έγινε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 28 ν. 4172/2013 και όχι με κάποια από τις έμμεσες μεθόδους του αρ. 32 ν. 5104/2024 ώστε να αιτιολογηθεί συναφώς η επιλογή της. Εξάλλου, κατά την Ε 2015/2020 ΑΑΔΕ «Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών». Εν προκειμένω, από τον έλεγχο έχουν ληφθεί υπόψιν οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, Ε3 και ΦΠΑ καθώς και τα στοιχεία από το mydata προκειμένου να προσδιορίσει τις αγορές του προσφεύγοντος βάσει ΚΑΔ. Επομένως, από εσωτερικά στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέκυψε το ύψος των αγορών ανά έτος για ψιλικά-ζαχαρώδη, καπνικά και κάρτες. Επίσης ο έλεγχος, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων, έχοντας κατηγοριοποιήσει τις αγορές ανά είδος (ψιλικά-ζαχαρώδη, καπνικά, κάρτες) χρησιμοποίησε πληροφορίες σχετικά με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους από ελέγχους που έχουν πραγματοποιηθεί διαχρονικά σε ομοειδείς επιχειρήσεις από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ (αρ.εντολών:.....), δηλαδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη

του στοιχεία επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ίδιο νομό και ασκούν ίδια δραστηριότητα με την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή το πραγματικό γεγονός της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης αρκεί ως προϋπόθεση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και την Ε 2015/2020.

Επειδή, η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων μετά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων, ενώπιον της υπηρεσίας μας κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **δεν αίρει** την συνδρομή της προϋπόθεσης εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επομένως, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι στη φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους 2021 έχει συμπεριληφθεί, προφανώς εκ παραδρομής, στο κονδύλι των μη εκπιπόμενων δαπανών ποσό ύψους 74.006,83€, το οποίο, κατόπιν ενδελεχούς επανεξέτασης των λογιστικών δεδομένων, τόσο από τον ίδιο όσο και με τη συνδρομή νέων λογιστών, διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει από κανένα φορολογικό ή λογιστικό στοιχείο της επιχείρησής του. Προστέθηκε προφανώς κατά λάθος ή με πρωτοβουλία του τότε συντάξαντος λογιστή τη δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για την ατομική του επιχείρηση, ενώ σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση, η οποία υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ). Συνεπώς, ο ισχυρισμός του που προβάλλεται μετά την έκδοση των οριστικών πράξεων για το φορ. έτος 2021 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή και τα από 13.01.2026 συμπληρωματικά έγγραφα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι προσκόμισε το σύνολο των λογιστικών του αρχείων (βιβλία και στοιχεία) τα οποία πρέπει να αναπεμφθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προβεί στις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί της παρούσας υπόθεσης, απαιτείται διερεύνηση επί των νέων αυτών στοιχείων και περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ. Πατρών) προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με την υπ' αριθ. Πράξη Αναπομπής.

Επειδή, η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη στα ως άνω εξέτασε τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα και αφού ολοκλήρωσε τις απαραίτητες πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατέγραψε το πόρισμά της (σχετ. αρ. πρωτ.), το οποίο αναρτήθηκε στις 18-03-2026 στην εφαρμογή elenxis και έλαβε ID

Στην ως άνω απάντηση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«....

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

.....

Με την υποβολή των νέων στοιχείων της ενδικοφανούς προσφυγής, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε απογραφή ούτε άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτουν πληροφορίες αποθεμάτων έναρξης/λήξης.

Κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα στοιχεία απογραφής παραμένουν οι ίδιες και δεν αναγνωρίζονται βάσει αρ 23 Ν.4172/2013 καθώς με την υποβολή των νέων στοιχείων της ενδικοφανούς προσφυγής, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε απογραφή ούτε άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτουν πληροφορίες αποθεμάτων έναρξης/λήξης

Διενέργεια Απογραφής και αξιοπιστία λογιστικού συστήματος

Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1019/2015 «..μια επιχείρηση που έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:

.....2.1.....
2.10. Εμπορία ειδών διατροφής
2.42. Εκμεταλλευτής

δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014..»

Ωστόσο καθώς ο ελεγχόμενος παρουσιάζει στη δήλωση φορολογικού έτους 2021 απογραφή,

και άρα διενεργεί προαιρετικά απογραφή οφείλει να την τεκμηριώνει με κατάλληλα έγγραφα σύμφωνα με τα αρ. 4 παρ. 4 του Ν.4308/2014 :

«Αρχείο ιδιοκτητών αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.»

Και το αρ. 5 του ίδιου Νόμου

.....

- Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι για το φορολογικό έτος 2021 τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και επομένως πληρείται και άλλη μια προϋπόθεση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Επιπλέον σύμφωνα με το αρ 30 παρ 4 Ν. 4308/2014 «Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.»

- Ωστόσο ο ελεγχόμενος κατά την επόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι κατά το φορολογικό έτος 2022 δεν προέβη σε διενέργεια απογραφής κατά παράβαση του αρ 30 παρ 4 του Ν.4308/2014 γεγονός που υποδεικνύει ότι για το φορολογικό έτος 2022 τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και επομένως πληρείται και άλλη μια προϋπόθεση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Συμπερασματικά από τα προσκομισθέντα στην Δ/νη Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία, προκύπτει ότι για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και επομένως πληρείται μια επιπλέον προϋπόθεση για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

ΔΑΠΑΝΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Από τον αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Πατρών ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τη δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 27.614,71 ευρώ για το 2021 και 28.292,16 ευρώ για το 2022 καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά καταβολής των μισθών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με το αρ.23 περ. ιδ. Ν.4172/2013.

Με την υποβολή των νέων στοιχείων ο ελεγχόμενος προσκόμισε τα εξής σχετικά:

1. Πρόγραμμα μισθοδοσίας έτους 2021
2. Πρόγραμμα μισθοδοσίας έτους 2022
3. Εξοφλήσεις εργοδοτικών εισφορών μέσω Τράπεζας Πειραιώς για το ελεγχόμενο διάστημα
4. Εξοφλήσεις εισφορών μη μισθωτών μέσω Τράπεζας Πειραιώς για το ελεγχόμενο διάστημα
5. Δηλώσεις ΦΜΥ για το ελεγχόμενο διάστημα.

6. Αντίγραφο τραπεζικών μεταφορών (χρεώσεων) της ελεγχόμενης περιόδου (αρ. λογ GR)

Λαμβάνοντας υπόψη τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης σε συνδυασμό με τα απλογραφικά βιβλία και το αναλυτικό πρόγραμμα μισθοδοσίας προκύπτει ότι η δαπάνη μισθοδοσίας έχει εξοφληθεί μέσω τράπεζας.

Επομένως, ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τη δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 27.614,71 ευρώ για το 2021 και 28.292,16 ευρώ για το 2022 καθώς προσκομίστηκαν αποδεικτικά καταβολής των μισθών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με το αρ.23 περ. ιδ. Ν.4172/2013.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Από τον αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Πατρών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες απόσβεσης ποσού 757,18 ευρώ για το 2021 και 6.377,11 ευρώ για το 2022 καθώς δεν προσκομίστηκε το μητρώο παγίων και δεν αποδείχθηκε η ορθή εφαρμογή των συντελεστών απόσβεσης σύμφωνα με το αρ.24. Ν.4172/2013.

Ο ελεγχόμενος με την υποβολή των νέων στοιχείων κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε τα απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα οποία προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί αποσβέσεις ύψους 757,18 ευρώ για το έτος 2021 και 2.906,46 ευρώ για το έτος 2022 ενώ στη δήλωση ΦΕ έτους 2022 έχουν δηλωθεί δαπάνες απόσβεσης ύψους 6.377,11 ευρώ. Επομένως προκύπτει αναντιστοιχία μεταξύ βιβλίων και δήλωσης για το φορολογικό έτος 2022.

Επιπλέον ο ελεγχόμενος με την υποβολή των νέων στοιχείων, προσκόμισε αρχείο pdf με ονομασία «ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ» όπως παρουσιάζεται παρακάτω:

.....
.....
.....
.....

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ανωτέρω προσκομισθέν αφορά μητρώο παγίων άγνωστης περιόδου. Στο πάνω μέρος του πίνακα αναγράφεται «Χρήση 2017» ενώ στο μητρώο παγίων αναγράφονται πάγια με μεταγενέστερο έτος κτήσης πχ. 42 ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΚΑΜΕΡΩΝ με ημερομηνία κτήσης 17/04/2019.

Επιπλέον οι αποσβέσεις της χρήσης του ανωτέρω ανέρχονται σε 266,54 ευρώ, ποσό που δεν έχει σχέση με καμία από τις δηλωθείσες αποσβέσεις των ελεγχόμενων ετών.

Από τα προαναφερθέντα σχετικά με τα πάγια προκύπτει ότι τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και επομένως πληρείται και άλλη μια προϋπόθεση για εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου παραμένουν ως έχουν και ο παρών έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες απόσβεσης ποσού 757,18 ευρώ για το 2021 και 6.377,11 ευρώ για το 2022 καθώς δεν προσκομίστηκε ούτε με

τα νέα στοιχεία το μητρώο παγίων και δεν αποδείχθηκε η ορθή εφαρμογή των συντελεστών απόσβεσης σύμφωνα με το αρ.24. Ν.4172/2013.

ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Ως προς τις λοιπές δαπάνες που αφορούν διάφορα λειτουργικά έξοδα, ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ Πατρών λόγω αδυναμίας επαλήθευσης της παραγωγικότητας τους, και εγγραφή τους στα βιβλία, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες ύψους 20.754,79 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021 και 40.894,98 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022 σύμφωνα με το αρ. 22 Ν.4172/2013. Ο ελεγχόμενος με την υποβολή των νέων στοιχείων, προσκόμισε τα απλογραφικά βιβλία των κρινόμενων ετών, παραστατικά δαπανών (τιμολόγια) και αντίγραφο τραπεζικών μεταφορών (χρεώσεων) της ελεγχόμενης περιόδου (αρ. λογ GR)

Από αντιπαράβολή των βιβλίων με δηλώσεις ως προς τα διάφορα λειτουργικά έξοδα προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογικό έτος 2021

ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ		ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	4.800,00	20.574,79	-5,40
ΕΝΟΙΚΙΑ	9.450,00		
ΔΑΠΑΝΕ ΜΔΕ	3.431,30		
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ	2.233,74		
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΔΕ	665,15		
ΣΥΝΟΛΟ	20.580,19		

Η διαφορά 5,40 ευρώ αφορά τόκους που περιλαμβάνονται στις δαπάνες ΧΔΕ του ανωτέρω πίνακα και έχουν δηλωθεί στο Ε3 στον κωδ 186 Χρεωστικοί Τόκοι και Συναφή Έξοδα.

Επαληθεύσεις παρόντος ελέγχου

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ: Ως προς τα δικαιώματα που αφορούν δικαιώματα περιπτέρου διαπιστώθηκε ότι οι ιδιοκτήτες του περιπτέρου α)..... και β)..... έχουν δηλώσει στη δήλωση ΦΕ 2021 έσοδα από δικαιώματα που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα και δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα 2.400,00 έκαστη. Για τα εν λόγω δικαιώματα έχουν υποβληθεί από τον ελεγχόμενο δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου 20%, ήτοι 480,00 για την κάθε ιδιοκτήτρια.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα δικαιώματα περιπτέρου συνολικής αξίας 4.800,00 ευρώ.

ΕΝΟΙΚΙΑ: Ως προς τα ενοίκια διαπιστώθηκε από τις τραπεζικές κινήσεις ότι έχουν εξοφληθεί μέσω τράπεζας και έχουν δηλωθεί τα αντίστοιχα ποσά από τους ιδιοκτήτες α) και β)

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τη δαπάνη ενοικίου συνολικής αξίας 9.450,00 ευρώ.

ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ: Ως προς τις εισφορές ΟΑΕΕ διαπιστώθηκε από τις τραπεζικές κινήσεις ότι έχουν εξοφληθεί με μηνιαία εμβάσματα από λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος στην τράπεζα

Πειραιώς.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις εισφορές ΕΦΚΑ (διάφορα έξοδα) ποσού 2.233,74 ευρώ καθώς προσκομίστηκαν αποδεικτικά καταβολής τους μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με το αρ.23 Ν.4172/2013.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΔΕ: Ως προς τις δαπάνες ΜΔΕ διαπιστώθηκε από τα προσκομισθέντα παραστατικά ότι αυτές αφορούν αγορές αναλώσιμων, δαπάνες ύδρευσης, ρεύματος, τηλεφωνίας, ασφάλειας/συναγερμών, αμοιβές λογιστή και διάφορα λειτουργικά έξοδα, τα οποία έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αφορούν παραγωγικές δαπάνες σύμφωνα με το αρ. 22 του Ν.4172/2023.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες ΜΔΕ ποσού 3.431,30 ευρώ καθώς προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και αποδείχθηκε ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και είναι εγγεγραμμένες στα βιβλία της ελεγχόμενης σύμφωνα με το αρ.22 Ν.4172/2013

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΔΕ: Ως προς τις δαπάνες ΧΔΕ διαπιστώθηκε από τα προσκομισθέντα παραστατικά ότι αυτές αφορούν τέλη χαρτοσήμου ενοικίου, φόρο δικαιωμάτων περιπτέρου και διάφορα έξοδα, τα οποία έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αφορούν παραγωγικές δαπάνες σύμφωνα με το αρ. 22 του Ν.4172/2023.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες ΧΔΕ ποσού 665,15 ευρώ καθώς προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και αποδείχθηκε ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και είναι εγγεγραμμένες στα βιβλία της ελεγχόμενης σύμφωνα με το αρ.22 Ν.4172/2013

Φορολογικό έτος 2022

ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ		ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	4.800,00	5.400,00	600,00
ΕΝΟΙΚΙΑ	9.600,00	10.050,00	450,00
ΔΑΠΑΝΕ ΜΔΕ	20.047,45	25.444,98	-1.311,01
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ	2.645,87		
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΔΕ	4.062,67		
ΣΥΝΟΛΟ	41.155,99	40.894,98	-261,01

Επαληθεύσεις παρόντος ελέγχου

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ: Ως προς τα δικαιώματα που αφορούν δικαιώματα περιπτέρου διαπιστώθηκε ότι η μια ιδιοκτήτρια του περιπτέρου α)..... δεν έχει δηλώσει τα αντίστοιχα έσοδα από δικαιώματα στη δήλωση ΦΕ έτους 2022 (έχει αποβιώσει) ενώ αυτά παρουσιάζονται στα έσοδα της (βεβαιώσεις αποδοχών). Η άλλη ιδιοκτήτρια β)..... έχει δηλώσει στη δήλωση ΦΕ 2022 έσοδα από δικαιώματα που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα και δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα 2.400,00 ευρώ. Για τα εν λόγω δικαιώματα έχουν

υποβληθεί από τον ελεγχόμενο δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου 20%, ήτοι 480,00 για την κάθε ιδιοκτήτρια.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα δικαιώματα περιπτέρου συνολικής αξίας **4.800,00 ευρώ** που είναι καταγεγραμμένα σε βιβλία και δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου δικαιωμάτων και όχι το ποσό 5.400,00 που αναγράφεται στο Έντυπο Ε3 της δήλωσης ΦΕ.

ΕΝΟΙΚΙΑ: Ως προς τα ενοίκια διαπιστώθηκε από τις τραπεζικές κινήσεις ότι έχουν εξοφληθεί μέσω τράπεζας και έχουν δηλωθεί από τους ιδιοκτήτες α) και β) έσοδα από ενοίκια 5.025,00 έκαστος (συνολικά 10.050,00 ευρώ) . Ωστόσο στα βιβλία του ελεγχόμενου έχει καταχωρηθεί ποσό 9.600,00 ευρώ.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τη δαπάνη ενοικίου συνολικής αξίας **9.600,00 ευρώ** που είναι καταγεγραμμένη σε βιβλία και όχι το ποσό 10.050,00 ευρώ που αναγράφεται στο Έντυπο Ε3 της δήλωσης ΦΕ.

ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΑΕΕ: Ως προς τις εισφορές ΟΑΕΕ διαπιστώθηκε από τις τραπεζικές κινήσεις ότι έχουν εξοφληθεί με μηνιαία εμβάσματα από λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος στην τράπεζα Πειραιώς.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εισφορές ΕΦΚΑ (διάφορα έξοδα) ποσού **2.645,87 ευρώ** καθώς προσκομίστηκαν αποδεικτικά καταβολής τους μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με το αρ.23 Ν.4172/2013.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΔΕ: Ως προς τις δαπάνες ΜΔΕ διαπιστώθηκε από τα προσκομισθέντα παραστατικά ότι αυτές αφορούν αγορές αναλώσιμων, δαπάνες ύδρευσης, ρεύματος, τηλεφωνίας, ασφάλειας/συναγερμών, αμοιβές λογιστή και διάφορα λειτουργικά έξοδα, τα οποία έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αφορούν παραγωγικές δαπάνες σύμφωνα με το αρ. 22 του Ν.4172/2023.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες ΜΔΕ ποσού **20.047,45 ευρώ** καθώς προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και αποδείχθηκε ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και είναι εγγεγραμμένες στα βιβλία της ελεγχόμενης σύμφωνα με το αρ.22 Ν.4172/2013

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΔΕ: Ως προς τις δαπάνες ΧΔΕ διαπιστώθηκε από τα προσκομισθέντα παραστατικά ότι αυτές αφορούν τέλη χαρτοσήμου ενοικίου, φόρο δικαιωμάτων περιπτέρου και διάφορα έξοδα, τα οποία έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αφορούν παραγωγικές δαπάνες σύμφωνα με το αρ. 22 του Ν.4172/2023.

Ο παρών έλεγχος αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες ΧΔΕ ποσού **4.062,67 ευρώ** καθώς προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και αποδείχθηκε ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και είναι εγγεγραμμένες στα βιβλία της ελεγχόμενης σύμφωνα με το αρ.22 Ν.4172/2013

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Ή ΕΜΜΕΣΕΣ
ΜΕΘΟΔΟΥΣ (άρθρο 11 της Α 1293/2019)**

Κατά τον αρχικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Πατρών διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προκειμένου το εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024, έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τον παρακάτω λόγο:

Μη επίδειξη και μη προσκόμιση των ζητηθέντων λογιστικών βιβλίων και φορολογικών στοιχείων κατόπιν των με αρ. και δύο Προσκλήσεων Ελέγχου αρ. 14 Ν.5104/2024 εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. αλλά ούτε και σε κανένα στάδιο του αρχικού ελέγχου με αποτέλεσμα να μη καθίσταται δυνατή η διενέργεια επαληθεύσεων περί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης και καταχώρησης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Σημειώνεται ότι η πρώτη πρόσκληση αναγνώστηκε στις 14-6-2025 αλλά σε αυτήν δεν ανταποκρίθηκε ούτε ο ίδιος ο φορολογούμενος ούτε άλλο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο. Στις 10-7-2025 έγινε και τηλεφωνική ενημέρωση του φορολογούμενου από την υπηρεσία.

Με αρ. πρ. κοινοποιήθηκε εξίσου ηλεκτρονικά 2η πρόσκληση στον ελεγχόμενο στην οποία ζητήθηκαν τα ίδια ως άνω αναφερόμενα και επιπλέον παραστατικά εσόδων και παραστατικά δαπανών ενώ για τα τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00€ ζητήθηκε να προσκομιστεί και ο τρόπος εξόφλησης. Ούτε στη δεύτερη αυτή πρόσκληση υπήρξε ανταπόκριση και αυτή αναγνώστηκε στις 8-10-2025.

Επίσης δεν γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο λόγος ανωτέρας βίας για τον οποίο δεν κατέστη δυνατή εκ μέρους του ελεγχόμενου η μη ανταπόκριση στην πρόσκληση και η μη προσκόμιση των στοιχείων.

Τέλος κατόπιν της κοινοποίησης του με αρ. Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου αρ το οποίο επίσης αναγνώστηκε στις 08/10/2025, ούτε ο ελεγχόμενος ούτε άλλο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο ανταποκρίθηκε.

Κατά τον παρόντα έλεγχο, στα πλαίσια προσκόμισης νέων στοιχείων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώθηκε ότι πληρείται, πέραν της ανωτέρω, και μια επιπλέον προϋπόθεση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013 η οποία αφορά τη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Πιο αναλυτικά:

Α) Ο ελεγχόμενος παρουσιάζει στη δήλωση φορολογικού έτους 2021 απογραφή, και άρα διενεργεί προαιρετικά απογραφή την οποία οφείλει να τεκμηριώνει με κατάλληλα έγγραφα σύμφωνα με τα αρ. 4 παρ. 4 του Ν.4308/2014. Ωστόσο ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε απογραφή ούτε άλλο έγγραφο από το οποίο να προκύπτουν πληροφορίες αποθεμάτων έναρξης/λήξης κατά παράβαση του αρ.4 παρ. 4 Ν.4308/2014.

Β) Επιπλέον ο ελεγχόμενος κατά το φορολογικό έτος 2022 δεν προέβη σε διενέργεια απογραφής κατά παράβαση του αρ 30 παρ 4 του Ν.4308/2014

Γ) Ο ελεγχόμενος προσκόμισε μητρώο παγίων άγνωστης περιόδου από το οποίο δεν δύναται να επαληθευτούν οι δαπάνες απόσβεσης καθώς τα απλογραφικά βιβλία από τα οποία προκύπτει αναντιστοιχία μεταξύ των εγγραφών και των δηλωθέντων αποσβέσεων για το φορολογικό έτος 2022.

Συμπερασματικά από τα προσκομισθέντα στην Δ/νση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία, προκύπτει ότι για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και επομένως πληρείται μια επιπλέον προϋπόθεση για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το αρ 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό του εισοδήματος του ελεγχόμενου με έμμεσες τεχνικές παραμένουν οι ίδιες.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2021	954.679,12 ευρώ
2022	1.071.108,56 ευρώ

Επισημάνσεις ελέγχου:

Α) Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος, κατά τον αρχικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα δεδομένα από τα myData (προμηθεύτριες επιχειρήσεις, καδ αντισυμβαλλόμενων, καδ ελεγχόμενου) και στις καρτέλες των προμηθευτών όπως προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψαν παρατυπίες. Οι αγορές σύμφωνα με το αρ 22 Ν.4172/2013 έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές (κατόπιν αντιπαραβολής mydata και καρτέλας προμηθευτών). **Επιπλέον παρά το γεγονός ότι στον αρχικό έλεγχο δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό αγοράς ο έλεγχος αναγνώρισε το σύνολο των αγορών και το έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των κρινόμενων ετών.** Ο παρών έλεγχος δεν διενήργησε επιπλέον επαληθεύσεις ως προς τις αγορές.

Β) Ως προς το ΦΠΑ, ο αρχικός έλεγχος λαμβάνοντας σαν βάση τα δεδομένα των δηλώσεων ΦΠΑ, προσδιόρισε τις αγορές και σε συνδυασμό με τα δεδομένα από τα mydata και εντόπισε τις αγορές με δικαίωμα έκπτωσης και τις αγορές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Δεδομένου ότι η δραστηριότητα είναι εκμετάλλευση περιπτέρου, ο έλεγχος θα κατηγοριοποιήσει τις αγορές ανά είδος (ψιλικά-ζαχαρώδη, καπνικά, κάρτες).

Τέλος, έχοντας προσδιορίσει τις κατηγορίες αγορών, ο αρχικός έλεγχος εφάρμοσε συντελεστή μικτού κέρδους/αγορών ανά κατηγορία προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επομένως παρά το γεγονός ότι στον αρχικό έλεγχο δεν προσκομίστηκε κανένα φορολογικό στοιχείο εισροών ο έλεγχος αναγνώρισε το σύνολο των εισροών και ως εκ τούτου δεν προέκυψαν λογιστικές διαφορές. Ο παρών έλεγχος δεν διενήργησε επιπλέον επαληθεύσεις ως προς τις εισροές/φόρο εισροών.

3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα παρατέθηκαν ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα ως προς το Εισόδημα για τα έτη 2021 και 2022 ακολούθως:

<u>ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022</u>
ΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	123.201,64	111.231,30
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ μη προσκόμιση αποδεικτικών (αρ.23 Ν.4172/2013)	-38.060,30	
<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022</u>
ΔΑΠΑΝΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ -ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (αρ 23 περ. ιδ Ν.4172/2013)	0	0
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (μη προσκόμιση μητρώου παγίων αρ. 22 Ν.4172/2013)	757,18	6.377,11
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ (αρ.22 Ν.4172/2013)- διαφορές στις δαπάνες ενοικίων	0	1.050,00
ΣΥΝΟΛΟ	757,18	7.427,11

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιορίζει εκ νέου τα αποτελέσματα ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος ανά έτος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	831.477,48	954.679,12	123.201,64
Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	831.477,48	954.679,12	123.201,64
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	845.717,93	883.778,23	38.060,30
Απογραφή έναρξης	35.397,21	0	-35.397,21
Καθαρές αγορές Εσωτερικού	883.778,23	883.778,23	0,00
Μείον: Απογραφή λήξης	73.457,51	0	-73.457,51
Μικτά αποτελέσματα (Κέρδη) εκμετάλλευσης	-14.240,45	70.900,89	85.141,34
Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	85,75	85,75	0,00
Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων τόκων και αποσβέσεων δήλωσης Παροχές σε εργαζόμενους=27.614,71 Διάφορα λειτουργικά έξοδα= 20.574,79	48.189,50	48.189,50	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων - τόκων και αποσβέσεων	-62.344,20	22.797,14	85.141,34
Αποσβέσεις	757,18	0	-757,18
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	5,4	5,4	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων	-63.106,78	22.791,74	85.898,52
Δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	74.006,83	74.006,83	0,00
Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	10.900,05	96.798,57	85.898,52

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	959.877,26	1.071.108,56	111.231,30
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	871.222,25	871.222,25	0,00
Απογραφή έναρξης	0	0	
Καθαρές αγορές Εσωτερικού	871.222,25	871.222,25	0,00
Καθαρές αγορές ειδών συσκευασίας	0	0	0,00
Μείον: Απογραφή λήξης	0	0	0,00
Μικτά αποτελέσματα (Κέρδη) εκμετάλλευσης	88.655,01	199.886,31	111.231,30
Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	10.381,41	10.381,41	0,00
Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων τόκων και αποσβέσεων Παροχές σε εργαζόμενους=28.292,16 Διάφορα λειτουργικά έξοδα=40.894,98	69.187,14	68.137,14	-1.050,00
Αποτελέσματα προ φόρων - τόκων και αποσβέσεων	29.849,28	142.130,58	112.281,30
Αποσβέσεις	6.377,11	0	-6.377,11
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	4,8	4,8	0
Αποτελέσματα προ φόρων	23.467,37	142.125,78	118.658,41
Καθαρά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	23.467,37	142.125,78	118.658,41

Οι διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου ως προς το ΦΠΑ παραμένουν οι ίδιες.

4. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗΣ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη:

- Την υπ' αριθμ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
- Τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όπως περιγράφονται ανωτέρω
- Τις ισχύουσες διατάξεις

Ο έλεγχος καταλήγει ότι το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ανά ελεγχόμενο έτος διαμορφώνεται με τα νέα στοιχεία ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2021	96.798,57 ευρώ
2022	142.125,78 ευρώ

.....»

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πατρών που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και με το οποίο παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων, τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντος των ελεγχόμενων ετών, τα διαβιβασθέντα στο ψηφιακό σύστημα Mydata φορολογικά στοιχεία ορθώς

- Έκρινε ότι η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και φορολογικών στοιχείων μετά την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων, ενώπιον της υπηρεσίας μας κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αίρει την συνδρομή της προϋπόθεσης εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθώς κρίσιμος χρόνος για την κρίση περί εφικτού ή μη του λογιστικού προσδιορισμού και των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι ο χρόνος διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων (ΣΤΕ 1102/2017).
- Δεν αποδέχτηκε την απογραφή έναρξης και λήξης όπως είχε δηλωθεί στο έντυπο Ε3 της δήλωσης ΦΕ 2021, καθώς ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε λογιστικό αρχείο απογραφής.
- Επαναπροσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές με βάση τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ – Δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,11		0,11		0,11		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	10.900,05		144.988,07		96.798,57		85.898,52
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	10.900,16		144.988,18		96.798,68		85.898,52

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	10.900,16		144.988,18		96.798,68	85.898,52
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	10.900,16		144.988,18		96.798,68	85.898,52
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	1.680,00		1.680,00		1.680,00	

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2022

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ – Δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,03		0,03		0,03		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	23.467,37		210.262,92		142.125,78		118.658,41
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	23.467,40		210.262,95		142.125,81		118.658,41
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	23.467,40		210.262,95		142.125,81		118.658,41
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	23.467,40		210.262,95		142.125,81		118.658,41

Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	924,00		924,00		924,00		

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

1. Την τροποποίηση

Α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

2. Την επικύρωση

Γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Ε) της με αριθμό Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2025 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2021

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	10.900,16	144.988,18	96.798,68	85.898,52
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	843,64			36.665,82
	Χρεωστικό ποσό		56.755,58	35.822,18	
Προκαταβολή φόρου		603,91	603,91	603,91	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			28.799,61	18.332,91	18.332,91
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.010,27	87.409,10	56.009,00	54.998,73
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2022

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	23.467,40	210.262,95	142.125,81	118.658,41
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.466,95	86.639,40	56.176,86	52.709,91
Προκαταβολή φόρου		2.238,97	2.238,97	2.238,97	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			41.586,23	26.354,95	26.354,95
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	6.955,92	131.714,60	86.020,78	79.064,86
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

	Βάσει Αρχικού Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	11.633,17 €	11.633,17 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024)	5.816,59 €	5.816,59 €
Σύνολο Φόρου	17.499,76 €	17.499,76 €

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

	Βάσει Αρχικού Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	13.758,41 €	13.758,41 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024)	6.879,21 €	6.879,21 €
Σύνολο Φόρου	20.637,62 €	20.637,62 €

Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024 (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2025

	Βάσει Αρχικού Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Καταλογιζόμενο ποσό	250,00€	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.