



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2169

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 Επανεξέτασης

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 **19-01-2026** και αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του του ...με ΑΦΜ ...με έδρα στη ..., επί της, αρ., ΤΚ ...κατά:

Α. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Β. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Γ. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Δ. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ε. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΣΤ. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ζ. Της υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Τα υπ' αρ. πρωτ. .../21-01-2026 συμπληρωματικά έγγραφα

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2026 και αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του του ...με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.028,45 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.514,23 ευρώ και πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 51,39 ευρώ, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 4.594,07 ευρώ

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 42.184,56 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 21.092,28 ευρώ και πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.687,86 ευρώ, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 70.964,70 ευρώ

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 8.576,70 ευρώ, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 8.576,70 ευρώ

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου

του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 8.778,71 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 67,26 ευρώ, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 8.845,97 ευρώ

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού τεσσάρων χιλιάδων διακοσίων ογδόντα οκτώ ευρώ και τριάντα πέντε λεπτών (4.288,35€) για μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 35.736,23€ και συνολικού Φ.Π.Α. 8.576,70€.

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού τεσσάρων χιλιάδων τριακοσίων είκοσι δύο ευρώ και δέκα λεπτών (4.322,10€) για μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 36.017,46€ και συνολικού Φ.Π.Α. 8.644,19€.

- Με την υπ' αριθ. .../19.12.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024)) άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο εκατό ευρώ (100,00€) διότι δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα για δήλωση δραστηριότητας σύμφωνα με την Εθνική Ονοματολογία Οικονομικών Δραστηριοτήτων (ΚΑΔ) στο μητρώο του taxis.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στην από 19.12.2025 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στην από 19.12.2025 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, στην από 19.12.2025 Ελέγχου Πρόστιμου Κ.Φ.Δ. άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013 και στην από 19.12.2025 Ελέγχου Πρόστιμου Κ.Φ.Δ. άρθρου 54 ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. .../16-04-2025 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ., για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 15/04/2016, αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες πλυσίματος, γυαλίσματος οχημάτων και παρόμοιες υπηρεσίες» με έδρα στη ..., επί της αρ., ΤΚ ...και τηρεί απλογραφικά βιβλία. Περαιτέρω, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι εκτός από τις δηλωθείσες δραστηριότητες η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο εμπορεύεται και είδη τεχνολογίας χωρίς να έχουν δηλωθεί αντίστοιχοι ΚΑΔ.

Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019, ο έλεγχος αφού διαπίστωσε ότι αφενός η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προέβη σε αγορές τηλεπικοινωνιακού υλικού, ειδών υπολογιστών και διαφόρων ειδών κινητής τηλεφωνίας καθαρής αξίας ύψους 38.209,00€ το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 35.155,30€ το φορολογικό έτος 2020 και αφετέρου ότι δεν διενεργήθηκε πραγματική απογραφή κατά την 31/12/2019 και την 31/12/2020 έκρινε ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν κόστος πωληθέντων των εν λόγω ετών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών σύμφωνα με τον

κάτωθι πίνακα και θεώρησε ότι οι διαφορές των 28.094,43€ και 28.386,40€ οφείλονται σε μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης αγαθών των αντίστοιχων ελεγχόμενων φορολογικών ετών:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2019			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	10.114,57	38.209,00	28.094,43
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	57.809,79	57.809,79	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	67.924,36	96.018,79	28.094,43
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2020			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	9.768,90	38.155,30	28.386,40
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	60.076,05	60.076,05	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	69.844,95	98.231,35	28.386,40

Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο των εκκαθαρίσεων POS, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3, ο προσφεύγων στα φορ. έτη 2019 & 2020 κατείχε τρεις (3) επαγγελματικούς λογαριασμούς οι οποίοι ήταν συνδεδεμένοι με αντίστοιχα τερματικά pos. Από την σύγκριση των πιστώσεων των εκκαθαρίσεων των καρτών με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα, και μετά την αποφορολόγηση, προέκυψαν διάφορες εσόδων ύψους 2.770,98 ευρώ για το 2019 και ύψους 6.031,18 ευρώ για το 2020 ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	2019	2020
EUROBANK	14.273,78	16.130,31
ΕΘΝΙΚΗ	73.388,44	77.956,09
ΣΥΝΟΛΑ	87.662,22	94.086,40

ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ	70.695,34	75.876,13
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	67.924,36	69.844,95
ΔΙΑΦΟΡΑ	2.770,98	6.031,18

Τα ποσά των διαφορών ύψους 2.770,98 ευρώ για το 2019 και 6.031,18 ευρώ για το 2020 κρίθηκε από τον έλεγχο ότι καλύπτονται αριθμητικά από τις ως άνω διαπιστώσεις του για προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επιπλέον, κατά τον έλεγχο των δαπανών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

Μη εκπιπόμενες δαπάνες Φορολογικό έτος 2019	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Δαπάνες εργασιακής σχέσης περ. ιδ' άρθρο 23 ν. 4172 2013	12.940,22	
ΣΥΝΟΛΟ	12.940,22	0,00

Μη εκπιπόμενες δαπάνες Φορολογικό έτος 2020	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Ασφαλιστικές εισφορές περ. γ' άρθρο 23 ν. 4172 2013	602,28	

Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες περ. ιβ' άρθρο 23 ν. 4172 2013	560,50 (2.052,72 - 1.492,22)	134,52 (492,65 - 358,13)
Δαπάνες εργασιακής σχέσης περ. ιδ' άρθρο 23 ν. 4172 2013	25.299,86	
ΣΥΝΟΛΟ	26.462,64	134,52

Στη συνέχεια ο έλεγχος, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ για προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του εμπορικού κλάδου της επιχείρησης του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Συγκεκριμένα έλαβε υπόψη του τη με αριθ. πρωτ. ...ΕΙ 2025 δήλωση του προσφεύγοντος με την οποία γνώρισε στον έλεγχο ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους είναι **20%** και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με βάση **κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες**

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2019			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	10.114,57	45.850,80	35.736,23
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	57.809,79	57.809,79	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	67.924,36	103.660,59	35.736,23

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2020			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	9.768,90	45.786,36	36.017,46
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	60.076,05	60.076,05	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	69.844,95	105.862,41	36.017,46

Κατόπιν των ανωτέρω

Για το φορολογικό έτος **2019** τα **ακαθάριστα έσοδα** βάσει ελέγχου προσδιοριστήκαν σε **103.660,59 ευρώ** από 67.924,36 ευρώ της δήλωσης και το φορολογικό αποτέλεσμα **κέρδη ύψους 13.765,68 ευρώ** από δηλωθείσες ζημίες ύψους 34.910,77 ευρώ.

Για το φορολογικό έτος **2020** τα **ακαθάριστα έσοδα** βάσει ελέγχου προσδιοριστήκαν σε **105.862,41 ευρώ** από 69.844,95 ευρώ της δήλωσης και το φορολογικό αποτέλεσμα **κέρδη ύψους 11.138,80 ευρώ** από δηλωθείσες ζημίες ύψους 51.341,30 ευρώ.

Επιπρόσθετα, για το φορολογικό έτος 2020 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον κωδικό 735 για την αγορά ή χρονομετρική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κ.λπ. το ποσό των 246.533,99 ευρώ και στον Κωδικό 781 το ποσό των 191.105,25 ευρώ. Ο έλεγχος περιόρισε το δηλωθέν ποσό στον Κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια , δωρεές κ.λπ.» σε 60.000,00€, ενώ το υπόλοιπο ποσό δεν έγινε δεκτό καθώς δεν έγιναν δεκτές οι κάτωθι τέσσερις δανειακές συμβάσεις με διάφορα Φυσικά πρόσωπα που προσκόμισε ο προσφεύγων στις 17/11/2025 με το με αρ. πρωτοκ. εισερχομένου ...ΕΙ 2025 απαντητικό υπόμνημα

Α. ΔΑΝΕΙΟ 10.000,00 ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

Β. ΔΑΝΕΙΟ 28.300,00 ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

Γ. ΔΑΝΕΙΟ 56.991,00 € ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

Δ. ΔΑΝΕΙΟ 25.000,00 € ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ. ...

Αντίστοιχα, στο Φ.Π.Α. από την αύξηση των ακαθάριστων εσόδων που προέκυψε από την φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών, ο οποίος καταλογίστηκε στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα.

	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΞΙΕΣ			
ΕΤΟΣ	ΔΗΚΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. 24%
2019	67.924,36	103.660,59	35.736,23	8.576,70
2020	69.844,95	105.862,41	36.017,46	8.644,19
			ΣΥΝΟΛΑ	17.220,89

Από τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών αφαιρέθηκε η καθαρή αξία και ο αναλογούν Φ.Π.Α. των προσωπικών δαπανών αξίας 560,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 134,52 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Αναφορικά με τις υπ' αριθμ. .../19.12.2025 υπ' αριθμ. .../19.12.2025 Οριστικές Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντιστοίχως

- Ο προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων αποκλειστικώς βάσει του κόστους αγορών, λόγω λανθασμένης λογιστικής ταξινόμησης και μη διενέργειας απογραφής, είναι νομικά και ουσιαστικά πλημμελής

- Η μη διενέργεια πραγματικής απογραφής – γεγονός το οποίο δηλώθηκε μεν από τον ίδιο, πλην όμως δεν συνιστά από μόνο του τεκμήριο πώλησης

- Η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό εσόδων, χωρίς να υφίστανται οι νόμιμες προϋποθέσεις και χωρίς να προσκομίζεται οποιοδήποτε συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο περί πραγματικής εκποίησης του συνόλου των αγορασθέντων εμπορευμάτων

- Οι δαπάνες προς την εταιρεία με την επωνυμία «...Α.Ε.», αφορούν αποκλειστικά εργασίες στην επαγγελματική του εγκατάσταση

- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο ισχυρισμός του ελέγχου περί εικονικότητας των τεσσάρων (4) δάνειων που δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο. Τα, ως άνω, δάνεια συνήφθησαν στο πλαίσιο πραγματικών οικονομικών αναγκών ρευστότητας και εκτελέστηκαν στην πράξη, γεγονός που αποδεικνύεται από τη ροή των χρηματικών ποσών και τη συνολική οικονομική εικόνα της δραστηριότητάς του

2)Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου

3)Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

4)Παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της βεβαιότητας δικαίου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024, 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 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) [...]

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

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και [...].

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, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.[...]

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 6 και 8 του άρθρου 57 - Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

« 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων

(1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροφής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος

8. Εάν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, της παρ. 10 του άρθρου 53 και της παρ. 7 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, περί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αντίστοιχα. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας. Η παρούσα αφορά σε παραβάσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 - Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024: «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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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 του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν 5104/2024 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.»

Ως προς την μη διενέργεια απογραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«4. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Απλοποιήσεις και απαλλαγές» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, **δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.**

4. 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.

5. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.

6. Όταν οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1042/16.03.2016

«4. Ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων φορολογικού έτους 2015, ισχύουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 89 του ν.4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270) με το οποίο προστέθηκε ως μεταβατική διάταξη νέα παράγραφος 32 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014, οι οντότητες(ατομικές επιχειρήσεις- νομικά πρόσωπα) με απλογραφικά βιβλία που δεν υποχρεούνταν σε διενέργεια απογραφής, ως απογραφή έναρξης μπορούσαν να λάβουν ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης 2013 (την οποία χρησιμοποίησαν ως απογραφή λήξης για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής χρήσης 2013) και ως απογραφή λήξης ποσοστό 10% των αγορών φορολογικού έτους 2014. Την 1.1.2015 όμως ως απογραφή έναρξης θα χρησιμοποιήσουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον είχαν υποχρέωση σε πραγματική απογραφή ή προαιρετικά είχαν προβεί σε απογραφή. Οι οντότητες αυτές, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση των προαναφερόμενων διατάξεων, ως απογραφή έναρξης του φορολογικού έτους 2015, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής

απογραφής εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση μη διενέργειας απογραφής μηδενικό αρχικό απόθεμα. Σαν απογραφή τέλους φορολογικού έτους 2015, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν υποχρεούνται σε απογραφή. Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2015, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014, το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα αρχής και τέλους. Τέλος, αν η επιχείρηση στο τέλος του φορολογικού έτους 2015, υποχρεούται σε σύνταξη απογραφής ή προαιρετικά συντάξει απογραφή, λαμβάνει τα δεδομένα αυτά, ενώ ως αρχικό απόθεμα φορολογικού έτους 2015, αυτό θεωρείται μηδενικό μόνο αν δεν έχει διενεργηθεί πραγματική απογραφή.»

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α 1033424 ΕΞ 2-3-2016 με θέμα Απογραφή και προσδιορισμός κόστους πωληθέντων φορολογικού έτους 2015, απαντήθηκαν τα εξής:

1. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 89 του ν.4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270), με το οποίο προστέθηκε ως μεταβατική διάταξη νέα παράγραφος 32 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, αποκλειστικά και μόνο για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014, οι οντότητες (ατομικές επιχειρήσεις-νομικά πρόσωπα) με απλογραφικά βιβλία που δεν υποχρεούνταν σε διενέργεια απογραφής, ως απογραφή έναρξης μπορούσαν να λάβουν ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης 2013 (την οποία χρησιμοποίησαν ως απογραφή λήξης για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής χρήσης 2013) και ως απογραφή λήξης ποσοστό 10% των αγορών φορολογικού έτους 2014. Την 1.1.2015 όμως ως απογραφή έναρξης θα χρησιμοποιήσουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 που ίσχυαν μέχρι 31.12.2013, αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.

3. Στην αίτησή σας, αναφέρεστε σε επιχείρηση που στη χρήση 2011 συνέταξε προαιρετικά πραγματική απογραφή και περαιτέρω συνέταξε απογραφές και για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 και περαιτέρω μας ρωτάτε για τον τρόπο υπολογισμού του κόστους πωληθέντων φορολογικού έτους 2015.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2015 ως αρχικό απόθεμα φορολογικού έτους 2015 η επιχείρηση θα λάβει τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής του τέλους 2014, καθόσον το απόθεμα τέλους φορολογικού έτους 2014 αποτελεί και απόθεμα αρχής φορολογικού έτους 2015.

Περαιτέρω, εφόσον για το φορολογικό έτος 2015 η επιχείρηση δεν υποχρεούται σε σύνταξη απογραφής, είτε λόγω ακαθαρίστων εσόδων, είτε λόγω κλάδου εργασιών, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων, ως τελικό απόθεμα δύναται ή να πάρει την προαιρετική πραγματική απογραφή που θα συνεχιστεί για μία τριετία (παρ. 4 άρθρου 30 του ν.4308/2014) ή να πάρει μηδενική απογραφή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη πέρα από τις δηλωθείσες δραστηριότητες «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

ΠΛΥΣΙΜΑΤΟΣ, ΓΥΑΛΙΣΜΑΤΟΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» είχε ως αντικείμενο εργασιών και την εμπορία ειδών τεχνολογίας, χωρίς να έχουν δηλωθεί αντίστοιχοι ΚΑΔ.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προέβη σε αγορές τηλεπικοινωνιακού υλικού, ειδών υπολογιστών και διαφόρων ειδών κινητής τηλεφωνίας καθαρής αξίας ύψους 38.209,00€ το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 35.155,30€ το φορολογικό έτος 2020 και δεδομένου ότι δεν διενεργήθηκε πραγματική απογραφή κατά την 31/12/2019 και την 31/12/2020 (σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος) έκρινε ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν κόστος πωληθέντων των εν λόγω ετών, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2019			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	10.114,57	38.209,00	28.094,43
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	57.809,79	57.809,79	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	67.924,36	96.018,79	28.094,43
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2020			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	9.768,90	38.155,30	28.386,40
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	60.076,05	60.076,05	0,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	69.844,95	98.231,35	28.386,40

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα αποκλειστικώς βάσει του κόστους αγорών και δεν έλαβε υπόψη την απογραφή που καταχώρησε στο Ε3 (ποσοστό 10% των αγорών κάθε χρήσης) λόγω λανθασμένης λογιστικής ταξινόμησης και μη διενέργειας πραγματικής απογραφής.

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος δεν απέρριψε το ποσό της απογραφής στη βάση ότι είχε δηλωθεί ως απογραφή πρώτων υλών αντί ως απογραφή εμπορευμάτων, αλλά διότι σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των ΕΛΠ, σε περίπτωση μη διενέργειας προαιρετικής πραγματικής απογραφής το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα αρχής και τέλους.

Σημειώνεται ότι ο ετήσιος κύκλος εργασιών του προσφεύγοντα ήταν μικρότερος του ορίου της παρ.3 του άρθρου 30 του ν.4308/2014. Ως εκ τούτου δεν ήταν υπόχρεος να τηρήσει, μεταξύ άλλων και αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (κατάσταση απογραφής).

Ως προς τον προσδιορισμό με κάθε διαθέσιμο στοιχείο

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των

εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. [...]

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. [...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό εσόδων χωρίς να υφίστανται οι νόμιμες προϋποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές ύψους 28.094,43 ευρώ και ύψους 28.386,40 ευρώ, που οφείλονται σε μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης αγαθών για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020 αντίστοιχα, ενώ η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στα αντίστοιχα έτη επαληθεύεται και από τη διαφορά που προέκυψε από την σύγκριση των πιστώσεων των εκκαθαρίσεων των καρτών με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα, και μετά την αποφορολόγηση, προέκυψαν διάφορες εσόδων ύψους 2.770,98 ευρώ για το 2019 και

6.031,18 ευρώ για το 2020. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις δανειακές συμβάσεις

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

« Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας [...]

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων [...]

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ [...]

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο. Α. Ε.Δ).

ε).....

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή....

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο...»

Επειδή οι παραπάνω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ. 1076/26.3.2015, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του Ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

.....
Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής
Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

.....
ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις θέσεις της Διοίκησης, και συγκεκριμένα με το με αριθμ. πρωτ. .../405/A0012/28.3.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με την κάλυψη τεκμηρίου με δάνειο που χορηγήθηκε με ιδιωτικά συμφωνητικά:

«3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Στην έννοια αυτή του αρμόδιου κατά νόμο δημοσίου υπαλλήλου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ.ΠΟΛ.Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσης τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή (Εφ. Πατρ. 161/85, Αρχείο Νομολογίας 2 147, Μπρακατσούλας, τα έγγραφα στην Πολιτική Δίκη, Αθήνα 1993). Επίσης, στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, συμπεριλαμβάνονται και οι υπάλληλοι των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) εφόσον οι συγκεκριμένες Υπηρεσίες ανήκουν στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης υπαγόμενες στη Δ/νση Σχέσεων Κράτους - Πολίτη της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Διοίκησης και στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής (σχετ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ1/Οικ. 14095/26.6.2001 εγκύκλιος του ΥΠ.Ε.Δ.Δ. & Α).

4. Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφό μας στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ.1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ.στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο).»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για κάλυψη τεκμηρίων θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Το δάνειο να είναι πραγματικό,
- β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο,
- γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και
- δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ελληνική νομολογία αλλά και με το άρθρο 5 του Συντάγματος περί αρχής ελευθερίας των συμβάσεων, καταρχήν αναγνωρίζεται το δάνειο μεταξύ ιδιωτών ως μέσο χρηματοδότησης των δαπανών τους (προσωπικών ή επαγγελματικών). Κρίσιμο στοιχείο για τη φορολογική του αναγνώριση είναι η μη εικονικότητά του, γεγονός που αποτελεί θέμα πραγματικό. Για την απόδειξη της μη εικονικότητάς του αξιολογούνται από τον έλεγχο ενδεικτικά τα ακόλουθα:

- η σχετική σύμβαση να φέρει βέβαιη ημερομηνία,
- να υπάρχει η δυνατότητα του δανειστή για την παροχή του ποσού του δανείου (φορολογικό απόθεμα),
- να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ο σκοπός του δανείου,
- να αποδεικνύεται η μεταβίβαση του αντικειμένου του δανείου (χρήματα ή άλλη παροχή) από το δανειστή στο δανειζόμενο,
- να έχουν τηρηθεί τα βασικά στοιχεία του δανεισμού κατά τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, όπως ο τόκος, οι περιοδικές καταβολές προς επιστροφή του κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 257 παρ. 3 του ν.4700/2020:

«3. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά τον νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία ιδιωτικού εγγράφου θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που το έχει υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν το ιδιωτικό έγγραφο μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό του ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατά ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία του.».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων προκειμένου να καλύψει το κόστος απόκτησης περιουσιακού στοιχείου ποσού 246.533,99 (Κωδ 735) δήλωσε στον Κωδικό 781 το ποσό των 191.105,25 ευρώ.

Επειδή, για τη δικαιολόγηση του ως άνω ποσού των 191.105,25 στον κωδ. 781, ο προσφεύγων επικαλέστηκε δάνεια που έλαβε από τρίτους και προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Ο έλεγχος εξέτασε τα προσκομισθέντα στοιχεία και αποδέχτηκε ποσό δανείων ύψους 60.000,00€, ενώ απέρριψε τις υπόλοιπες δανειακές συμβάσεις.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αποδέχτηκε α) Ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία 19/02/2020 με στοιχεία οφειλέτη του προσφεύγοντος και δανειστή του και ποσό δανείου 40.000,00 ευρώ και καταβληθέν χαρτόσημο 1.440,00 ευρώ με ημερομηνία καταβολής 19/02/2020 και β)

σύμβαση δανείου με δανειστή το φυσικό πρόσωπο με Α.Φ.Μ. ...με ποσό δανείου **20.000,00 ευρώ**.

Ενώ απέρριψε ως εικονικές τις κάτωθι τέσσερις δανειακές συμβάσεις:

A. ΔΑΝΕΙΟ 10.000,00 ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

B. ΔΑΝΕΙΟ 28.300,00 ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

Γ. ΔΑΝΕΙΟ 56.991,00 € ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ....

Δ. ΔΑΝΕΙΟ 25.000,00 € ΑΠΟ «.....» με Α.Φ.Μ. ...

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος απέρριψε ως εικονικές τις ως άνω τέσσερις δανειακές συμβάσεις συνολικού ποσού **110.291,00€** και προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε τα ίδια έγγραφα που είχε προσκομίσει και στον έλεγχο.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου (σελ.49-61) προκύπτουν αναλυτικά και τεκμηριωμένα οι λόγοι που ο έλεγχος έκρινε ως εικονικές τις ως άνω τέσσερις δανειακές συμβάσεις.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των δανειστών, ουδείς από τους ως άνω δανειστές είχε τη δυνατότητα να δανείσει τον προσφεύγοντα τα αναφερόμενα ποσά στις ως άνω συμβάσεις, ενώ ουδείς είχε δηλώσει ποσό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 στον κωδ.759 «για χορήγηση δάνειου προς οποιονδήποτε».
- Τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν φέρουν βέβαιη ημερομηνία.
- Από τα τραπεζικά παραστατικά προκύπτει ότι τα φερόμενα δάνεια κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε μετρητά και όχι με μεταφορά πίστωσης, συνεπώς δεν τεκμηριώνεται η προέλευση των χρημάτων.
- Τα έγγραφα χαρτοσημάνθηκαν μετά την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου.
- Οι όροι των φερόμενων συμφωνητικών περιγράφουν μια ετεροβαρή σύμβαση που δημιουργεί υποχρεώσεις μόνο για τους δανειστές, ενώ ο προσφεύγων έχει μόνο δικαιώματα (άτοκο δάνειο, δεκαετής διάρκεια αποπληρωμής).

Επειδή, ως αναφέρθηκε, σύμφωνα με την ελληνική νομολογία αλλά και τις θέσεις της Διοίκησης, κρίσιμο στοιχείο για τη φορολογική αναγνώριση του δανείου είναι η μη εικονικότητά του, γεγονός που αποτελεί θέμα πραγματικό το οποίο διαπιστώνεται από στοιχεία τα οποία προσδίδουν καταρχήν την βέβαιη χρονολογία χορήγησής του. Από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για την αναγνώριση δανείου προς κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακού στοιχείου, διαπιστώνεται ότι τα επίμαχα ιδιωτικά συμφωνητικά δε φέρουν βέβαιη ημερομηνία, δεδομένου ότι κατά τη σύνταξή τους δεν έχουν θεωρηθεί από αρμόδια κατά το νόμο αρχή ή συμβολαιογράφο. Ενώ σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος απέδειξε τεκμηριωμένα ότι οι δανειστές δεν είχαν τη δυνατότητα να προβούν στη χορήγηση των εν λόγω ποσών.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις δαπάνες προς την εταιρεία με την επωνυμία «...Α.Ε.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δαπάνες καθαρής αξίας των 1.492,22 € πλέον ΦΠΑ 358,13 € από φορολογικά στοιχεία της εταιρείας με την επωνυμία «...Α.Ε.» αφορούν αποκλειστικά την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και πληρούν πλήρως τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, ενώ δεν εμπίπτουν σε καμία από τις εξαιρέσεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του αναφορικά με τις δαπάνες προς την εταιρεία «...Α.Ε.», όπως αυτοί αναπτύχθηκαν και στο από 27.11.2025 υπόμνημά του, έγιναν τελικώς πλήρως δεκτοί από τον ίδιο τον έλεγχο, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, πέραν των ισχυρισμών σχετικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ιδιαίτερους ισχυρισμούς για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις.

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 & 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, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για παραβίαση των αρχών της χρήστης διοίκησης, της νομιμότητας, της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας, της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της βεβαιότητας δικαίου βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2026** και αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του του ...με ΑΦΜ ...και την **επικύρωση** των:

Α. υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Β. υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Γ. υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Δ. υπ' αρ. .../19.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ε. υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

ΣΤ. υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ζ. υπ' αρ. .../19.12.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	3.028,45	3.028,45
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	1.514,23	1.514,23
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	51,39	51,39
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.594,07	4.594,07

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. έτους 2020

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	42.184,56	42.184,56
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	21.092,28	21.092,28
Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	7.687,86	7.687,86
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	70.964,70	70.964,70

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. περιόδου 01/01/2019 -31/12/2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	8.576,70	8.576,70
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.576,70	8.576,70

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. περιόδου 01/01/2020 -31/12/2020

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	8.778,21	8.778,21
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	67,26	67,26
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.845,97	8.845,97

Πρόστιμο (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	4.288,35	4.288,35

Πρόστιμο (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. έτους 2020

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	4.322,10	4.322,10

Πρόστιμο (Αριθ. Πράξης .../2025) φορ. έτους 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013	100,00	100,00

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.