



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10  
Θεσσαλονίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-332241  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

Θεσσαλονίκη 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 834

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' .....8/26-10-2020) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ΕΙΣ 2023 ΕΜΠ** ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατά **α)** της με αριθμό ...../14-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, **β)** της με αριθμό ...../14-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, **γ)** της με αριθμό ...../14-12-2022 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016, **δ)** της με αριθμό ...../14-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και **ε)** της με αριθμό ...../14-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ΕΙΣ 2023 ΕΜΠ** 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' αρ. ..../14-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση (.....), κύριος φόρος ύψους 3.048,91€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 1.524,46€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 207,70€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.781,07€**.

-Με την υπ' αρ. ..../14-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 36.860,36€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 18.430,18€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 6.488,27€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **61.778,81€**.

-Με την υπ' αρ. ..../14-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 7.626,02€, πλέον προστίμου του άρθρου 58/A του ΚΦΔ ύψους 3.813,01€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **11.439,03€**.

-Με την υπ' αρ. ..../14-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 11.397,30€, πλέον προστίμου του άρθρου 58/A του ΚΦΔ ύψους 5.698,65€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.095,95€**.

-Με την υπ' αρ. ....../14-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ, ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης ..-12-2022 εκθέσεων: **α)** Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και της Α. 1293/2019 φορ. ετών 2016-2017, **β)** Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρου 48 Ν. 2859/2000, Ν. 4174/2013 και Α. 1293/2019 φορ. ετών 2016-2017 και **γ)** Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) φορ. έτους 2022 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....../11/...../05-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 28 του Ν. 4172/2013, καθόσον δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στο υπ' πρωτ. ....../30-06-2022 έγγραφο αίτημα του αρ. 14 παρ. 2 του ΚΦΔ, για χορήγηση αντιγράφων μέρους των λογιστικών αρχείων της επιχείρησής του (βιβλίων και στοιχείων) και συγκεκριμένα προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή μόνο τα τηρούμενα βιβλία και δη τις μηνιαίες αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων- εξόδων, ενώ δεν προσκόμισε τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και τα εκδοθέντα στοιχεία, ήτοι δελτία Ζ, τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, η φορολογική αρχή συνέταξε και απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. .../25-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α. ετών 2016 και 2017 και τον προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου άρ. 54 του ΚΦΔ έτους 2022, βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις απόψεις του, σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Εντός της ταχθείσας προθεσμίας, στις 14-11-2022, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αρ. πρωτ. .... 2022 έγγραφο υπόμνημα, με συνημμένα ορισμένα μόνο από τα ληφθέντα παραστατικά δαπανών/αγορών. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ενώ κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, λόγω: **α)** μη προσκόμισης εγγραφών παραστατικών/δικαιολογητικών, **β)** διαφοράς δαπανών μεταξύ βιβλίων και εντύπου Ε3, **γ)** μη προσκόμισης του αρχείου ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων (Μητρώο Παγίων), **δ)** μη προσκόμισης παραστατικών καταβολών και **ε)** μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δαπανών/αγορών άνω των 500,00€. Τα ποσά των δαπανών αυτών ως λογιστικές διαφορές, προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη του.

Επιπλέον, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα, αντίγραφα των παραστατικών δαπανών.

Τέλος, λόγω μη διαφύλαξης των τηρούμενων στοιχείων που ζητήθηκαν με το υπ' αρ. ....../30-06-2022 έγγραφο αίτημα του αρ. 14 παρ. 2 του ΚΦΔ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 και 7 του Ν.4804/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 2 του ΚΦΔ, η φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος το πρόστιμο της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 2.500,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος ότι:

1) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, παραγωγικές και νόμιμες δαπάνες που ελήφθησαν υπόψη ως παρατυπίες και οδήγησαν στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

2) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, δαπάνες άνω των 500,00€ που οφείλονται ως σήμερα.

3) Η μη διαφύλαξη των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής του οφείλεται σε ανωτέρα βία.

### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζεται ότι: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα .....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.{...}».

**Επειδή** στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: {...}.

**β)** κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, {...}».

**Επειδή** περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, .... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

#### Άρθρο 22

##### Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με

την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....

**Άρθρο 23**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

**β)** Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίους μας.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 της ΠΟΛ. 1216/2014 ορίζεται ότι: «**2.** Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.».

**Επειδή**, με το άρ. 28 του Ν. 4172 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. {...}»

**Επειδή**, με την Ε. 2015/31-01-2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα εγκύκλιό σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα: 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.



- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. 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.

Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.{...}.

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 δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στο υπ΄ πρωτ. ....../30-06-2022 έγγραφο αίτημα του αρ. 14 παρ. 2 του ΚΦΔ, για χορήγηση αντιγράφων μέρους των λογιστικών αρχείων της επιχείρησής του (βιβλίων και στοιχείων) και συγκεκριμένα προσκόμισε σε ηλεκτρονική

μορφή μόνο τα τηρούμενα βιβλία και δη τις μηνιαίες αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων, και όχι τα ληφθέντα και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ήτοι δελτία Ζ, τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, μέρος των οποίων προσκομίσθηκε μετά το υπ'αρ. .../25-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με το υπ' αρ. πρωτ. ....../2022 υπόμνημά του.

Κατόπιν τούτου, πληρούνταν η προϋπόθεση του άρ. 28 παρ. 1γ' του ΚΦΔ, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο από τη φορολογική αρχή.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».*

**Επειδή** από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αγοράς/δαπάνες της επιχείρησης του προσφεύγοντος, άνω των 500,00€, με το αιτιολογικό ότι εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οι οποίες απεικονίζονται κάτωθι:

**Φορολογικό έτος 2016**

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
14/09/2016	.....	.....	1.494,05	358,57
22/09/2016	.....	.....	1.122,69	269,45
23/09/2016	.....	.....	674,19	161,81
23/09/2016	.....	.....	1.347,84	323,48
24/10/2016	.....	.....	2.532,95	607,91
14/11/2016	.....	.....	1.667,40	400,18
14/11/2016	.....	.....	2.761,00	662,64
25/11/2016	.....	.....	2.260,00	542,4
25/11/2016	.....	.....	6.945,00	1666,8
26/11/2016	.....	.....	1.056,00	253,44
02/12/2016	.....	.....	8.756,34	2101,54
07/12/2016	.....	.....	2.040,00	489,6
07/12/2016	.....	.....	6.078,00	1458,72
08/12/2016	.....	.....	2.358,18	565,96
08/12/2016	.....	.....	741,24	165,98
08/12/2016	.....	.....	537	128,88
08/12/2016	.....	.....	773,22	185,58
09/12/2016	.....	.....	3.207,68	767,15
10/12/2016	.....	.....	871,55	209,17
10/12/2016	.....	.....	1.229,17	295
11/12/2016	.....	.....	666,84	156,39
14/12/2016	.....	.....	659,29	158,23
16/12/2016	.....	.....	568,56	127,81
16/12/2016	.....	.....	906,44	217,55
17/12/2016	.....	.....	1.493,00	358,32
17/12/2016	.....	.....	1.026,06	246,23
19/12/2016	.....	.....	640,4	145,85
20/12/2016	.....	.....	856,59	205,58
21/12/2016	.....	.....	507,4	118,73
22/12/2016	.....	.....	604,23	145,02
22/12/2016	.....	.....	565,57	125,58
22/12/2016	.....	.....	760	182,4
23/12/2016	.....	.....	587,6	133,5
23/12/2016	.....	.....	2.854,29	683,11

23/12/2016	.....	.....	3.229,00	774,96
24/12/2016	.....	.....	696,16	154,41
24/12/2016	.....	.....	5.656,09	1280,92
24/12/2016	.....	.....	2.828,28	678,79
27/12/2016	.....	.....	590,63	141,75
29/12/2016	.....	.....	1.047,66	248,76
30/12/2016	.....	.....	1.798,26	431,58
30/12/2016	.....	.....	992,62	235,56
30/12/2016	.....	.....	6.784,93	1628,38
31/12/2016	.....	.....	606,9	131,14
31/12/2016	.....	.....	3.931,60	943,58
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>89.311,9</b>	<b>21.268,39</b>

#### Φορολογικό έτος 2017

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
04/01/2017	.....	.....	575,21	135,98
05/01/2017	.....	.....	554,22	128,19
09/01/2017	.....	.....	656,6	152,41
14/01/2017	.....	.....	606,66	135,25
16/01/2017	.....	.....	572,58	134,65
20/1/2017	.....	.....	512,77	119,92
21/01/2017	.....	.....	1052,36	247,29
23/01/2017	.....	.....	650,92	147,94
28/01/2017	.....	.....	1018,42	244,42
30/01/2017	.....	.....	619,03	148,57
01/02/2017	.....	.....	527,13	126,51
04/02/2017	.....	.....	1379,72	331,13
06/02/2017	.....	.....	835,35	200,48
11/02/2017	.....	.....	638,1	153,14
14/02/2017	.....	.....	1074,32	257,84
16/02/2017	.....	.....	535,64	128,55
17/02/2017	.....	.....	755	181,2
18/02/2017	.....	.....	625,18	150,04
25/02/2017	.....	.....	692,09	166,1
28/02/2017	.....	.....	527,69	124,43

03/03/2017	.....	.....	655,87	157,41
04/03/2017	.....	.....	583,44	140,03
06/03/2017	.....	.....	519,18	124,6
11/03/2017	.....	.....	601,89	144,45
18/03/2017	.....	.....	538,22	126,27
25/03/2017	.....	.....	606,1	145,46
28/03/2017	.....	.....	519,68	124,72
13/04/2017	.....	.....	869,29	208,63
15/04/2017	.....	.....	526,76	126,42
15/04/2017	.....	.....	538,47	118,29
22/04/2017	.....	.....	542,26	127,47
06/05/2017	.....	.....	535,31	122,72
01/07/2017	.....	.....	573,84	135,84
08/07/2017	.....	.....	962,56	228,32
08/07/2017	.....	.....	623,86	149,73
01/08/2017	.....	.....	580,99	138,63
03/08/2017	.....	.....	518,77	124,5
11/08/2017	.....	.....	883,45	210,41
19/08/2017	.....	.....	788,22	189,17
02/09/2017	.....	.....	687,38	164,97
06/09/2017	.....	.....	592,26	141,22
09/09/2017	.....	.....	700,34	168,08
15/09/2017	.....	.....	524,56	125,89
22/09/2017	.....	.....	841,84	202,04
23/09/2017	.....	.....	670,84	161
14/10/2017	.....	.....	718,67	171,9
18/11/2017	.....	.....	604,54	145,09
16/12/2017	.....	.....	2157,9	516,45
23/12/2017	.....	.....	1292,15	308,95
30/12/2017	.....	.....	2499,86	599,97
31/12/2017	.....	.....	1515,96	358,02
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>39.183,45</b>	<b>9.320,69</b>

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε για το φορολογικό έτος 2016 δαπάνες ύψους 89.311,90€ και για το φορολογικό έτος 2017 δαπάνες ύψους

39.183,45€ και προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε ξανά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:

-Για τις συναλλαγές με την εταιρία «.....» («.....» με **Α.Φ.Μ.** ..... επαναπροσκόμισε καρτέλα της εταιρίας με πελάτη τον ίδιο (κωδικός πελάτη ΠΑ-.....) που εμφανίζει στην πίστωσή της ποσά με αιτιολογία κίνησης «κατάθεση Πειραιώς». Επίσης προσκόμισε Υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της ως άνω εταιρίας ..... του ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., που επιβεβαιώνει την ακρίβεια του περιεχομένου της εν λόγω καρτέλας.

-Για τις συναλλαγές με την εταιρία «.....» με **Α.Φ.Μ.** ..... επαναπροσκόμισε καρτέλα της εταιρίας με πελάτη τον ίδιο (κωδικός πελάτη .....) που εμφανίζει στην πίστωσή της ποσά με αιτιολογία κίνησης «είσπραξη μετρητών ή εξόφληση λογαριασμού», ακόμα και για τα τιμολόγια αξίας άνω των 500,00€.

-Ενώ για τις λοιπές συναλλαγές ισχυρίζεται ότι παραμένουν ανεξόφλητες και ως εκ τούτου δεν δύναται η φορολογική αρχή να τις απορρίψει ως μη εκπιπτόμενες.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό παραστατικό για τις παραπάνω δαπάνες/αγορές άνω των 500,00€, προκειμένου αυτές να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Περαιτέρω, το ότι δαπάνες/αγορές του, συνολικής αξίας 351.768,64€, παραμένουν ανεξόφλητες για χρονικό διάστημα πέντε και πλέον ετών, δίχως να έχει οχληθεί ο οφειλέτης ή να ασκηθεί εναντίον του κάποιο ένδικο μέσο, δε συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και εμπορικής πρακτικής.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε ως μη εκπιπτόμενες αγορές/δαπάνες άνω των 500,00€ επειδή δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ή παραμένουν ακόμα ανεξόφλητες, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 61 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας.... 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

**Επειδή** σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/20-11-2015 που έλαβε 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**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.1042878/274/0015/15.05.2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών που αφορά την μη διαφύλαξη στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας: «το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.α.) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης των πραγματικών περιστατικών».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ως ανωτέρα βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε, στην συγκεκριμένη περίπτωση, να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης ,συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως ,είτε δι' άλλου προσώπου(ΣΤΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330,στε 120/2004,ΑΠ Ολλομ.29/92 ΔΔικ 1992/803).

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη διαφύλαξη των στοιχείων της επιχείρησής του οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα στο γεγονός ότι ο πατέρας του που πάσχει από άνοια, μετέβη στην αποθήκη όπου ο προσφεύγων διαφύλατε τα φορολογικά στοιχεία και τα πέταξε. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του υποβάλλει την από 09-01-2023 γνωμάτευση της ιδιώτη ιατρού ..... , ότι πάσχει από άνοια-ατροφία του εγκεφάλου και βρίσκεται σε φαρμακευτική αγωγή από τις 20-06-2020.

Ωστόσο, η ανωτέρω ιατρική γνωμάτευση σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ότι η μη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής του προσφεύγοντος οφείλεται σε ανωτέρα βία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **13-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ΕΙΣ 2023 ΕΜΠ** ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης**

**A)** Υπ' αρ. ..../**14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	<b>Ποσό</b>
Διαφορά κύριου φόρου	3.048,91
Πρόστιμο άρ. 58 του ΚΦΔ	1.524,46
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	207,70
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>4.781,07€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

**B)** Υπ' αρ. ..../**14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	<b>Ποσό</b>
Διαφορά κύριου φόρου	36.860,36
Πρόστιμο άρ. 58 του ΚΦΔ	18.430,18
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.488,27
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>61.778,81€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

**Γ)** Υπ' αρ. ..../**14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016

	<b>Ποσό</b>
Φόρος	7.626,02
Πρόστιμο άρ. 58/A του ΚΦΔ	3.813,01
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>11.439,03€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

**Δ)** Υπ' αρ. ..../**14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

	<b>Ποσό</b>
Φόρος	11.397,30



Πρόστιμο άρ. 58/A του ΚΦΔ	5.698,65
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>17.095,95</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

**Ε)** Υπ' αρ. ....//14-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

	<b>Ποσό</b>
Πρόστιμο άρ. 54	2.500,00
<b>Ποσό για καταβολή</b>	<b>2.500,00€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο

Ακριβές Αντίγραφο  
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.