



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/10/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 884

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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' 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανή προσφυγή τηςκατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων:

- α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017
- β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018
- γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2017
- δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018
- ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018
- στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018
- ζ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος εισοδήματος ύψους 9.890,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 4.930,74€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.161,17€, ήτοι συνολικό ποσό 15.982,33€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 295.101,49€, έναντι 215.712,63€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 10.629,75€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 5.314,88€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.281,06€, ήτοι συνολικό ποσό 17.225,69€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 293.612,82€, έναντι 215.597,04€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 11.080,27€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 136.231,66€ (έναντι 56.842,80€ βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 11.080,27€, λόγω μη αναγνώρισης ισόποσου πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 11.080,27€, λόγω μη αναγνώρισης ισόποσου πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 11.080,27€, λόγω μη αναγνώρισης ισόποσου πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης περιόδου.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 20.697,86€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 136.454,32€ (έναντι 59.471,12€ βάσει δήλωσης), μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., β) λόγω μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ύψους 11.080,27€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Οι προσωπικές δαπάνες καλύπτονται πλήρως από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ειδικότερα, το υπόλοιπο στεγαστικού δανείου, που είχε λάβει η προσφεύγουσα το 2008 και δεν αναλώθηκε για την αγορά διαμερίσματος ύψους 71.401,60€ χρησιμοποιήθηκε για να καλύψει τις καταναλωτικές δαπάνες των ετών 2017 και 2018.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των οδηγιών για την διενέργεια ελέγχου και προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Εφόσον η τήρηση των λογιστικών αρχείων ήταν επαρκής ο έλεγχος όφειλε να προβεί σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
3. Μη ορθός ο τρόπος υπολογισμού του Συντελεστή Μικτού Κέρδους, με βάση τους αγορανομικού ενδιαφέροντος πίνακες του υπουργείου Υγείας. Ο υπολογισμός θα έπρεπε να γίνει με βάση την Προτεινόμενη Λιανική Τιμή πώλησης. Ειδικότερα, για τα φάρμακα και παραφάρμακα ο ΣΜΚ 15% είναι αυθαίρετος. Όσον αφορά τα καλλυντικά ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ένα μικρό μείγμα αγορών και πωλήσεων, χωρίς από κανένα στοιχείο να προκύπτει στάθμιση του ΣΜΚ.
4. Ο έλεγχος βάσει των διδαγμάτων της κοινής πείρας όφειλε να συνυπολογίσει στοκ της τάξεως του 10%. Ειδικά στα καλλυντικά κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της επιχείρησης (όπως εν προκειμένω) το στοκ ανέρχεται σε 80% επί των αγορών.
5. Ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό του ΣΜΚ στα φάρμακα δεν έλαβε υπόψη ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτών είναι συνταγογραφούμενα και αποζημιώνονται από τα ασφαλιστικά ταμεία όχι στο ακέραιο, αλλά λόγω του θεσμού του rebate ένα ποσοστό παρακρατείται και δεν αποδίδεται στον φαρμακοποιό.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεοδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 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....

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 το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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....

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.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου, για το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο προκειμένου να προσδιοριστεί η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος. Ομοίως, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου όταν υφίσταται περίπτωση δικαιολόγησης προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Ωστόσο η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα, ως εκ τούτου η επίκληση της ανάλωσης κεφαλαίου στην οικεία φορολογική δήλωση για την κάλυψη των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης δεν αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Επειδή εν προκειμένω, σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020, προκειμένου το εισόδημα της προσφεύγουσας να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα:

Στο φορολογικό έτος 2017 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθώς σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα, το δηλωθέν εισόδημα της προσφεύγουσας δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες της, όπως αυτές προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό Έτος	2017
Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-41.088,33
Συνολικό εισόδημα	0,00
Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	7.590,27
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	7.590,27
Διαφορά	-7.590,27

Περαιτέρω, και στο φορολογικό έτος 2018 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθώς σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα, το εισόδημα της προσφεύγουσας δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες όπως αυτές προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό Έτος	2017
1. Μερίσματα-τόκοι- δικαιώματα	0,04
2. Κέρδος / Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-38.707,28
3. Ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων	400,00
Συνολικό εισόδημα	0,00

Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	10.165,77
Δαπάνες αγορών (κωδ. 049)	96,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	10.261,77
Διαφορά	-10.261,77

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δη τα αναγραφόμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις ποσά δαπανών, είναι πρόδηλο ότι το εισόδημα στα εν λόγω έτη δεν κάλυπτε τις προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας και σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ και εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των οδηγιών για την διενέργεια του ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας»,.

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.....

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020:

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

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η

αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας,

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

Επειδή η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή με το άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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 στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ως άνω φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 & 2018 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών. Αν και η επιχείρηση δεν διενεργούσε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της στο τέλος (την 31/12) των ετών 2017 & 2018 (καθώς απαλλάσσονταν της απογραφής βάσει της Πολ. 1019/16-01-2015), ωστόσο παρατηρήθηκε ότι τα αποθέματά της ήταν ελεγχόμενα και δεν μεταβάλλονταν ουσιαστικά στο τέλος κάθε περιόδου. Οι αγορές των εμπορευμάτων της ήταν πολύ τακτικές, ενώ κατά τις υπό κρίση περιόδους δεν ιδρύθηκε κάποιο υποκατάστημα, που θα είχε ως συνέπεια την προμήθεια επιπλέον εμπορευμάτων.

Όσον αφορά την προμήθεια των φαρμάκων, τα οποία υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% από την επισκόπηση των παραστατικών αγορών και δαπανών των ετών 2017-2018 που προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή προέκυψε ότι η προσφεύγουσα προμηθευόταν εμπορεύματα προς πώληση από διάφορες επιχειρήσεις, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό των αγορών της προερχόταν από δύο φαρμακαποθήκες που δραστηριοποιούνταν στην ίδια περιοχή.

Η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων απέστειλε στις προαναφερόμενες φαρμακαποθήκες, ήτοι στις επιχειρήσεις και στην σχετικά έγγραφα αιτήματα με τα οποία ζητούσε από το εμπορικό τους πρόγραμμα αναλυτική κατάσταση των φαρμάκων και λοιπών ειδών που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2017-2018. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις, ανταποκρινόμενες απέστειλαν στη φορολογική αρχή τις σχετικές καταστάσεις των πωλήσεων τους προς την προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια, αφού είχε τα δεδομένα των φαρμάκων ανά κατηγορία τιμής αγοράς τους, από τους δύο βασικούς της προμηθευτές, η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επεξεργάστηκε τις αγορές που υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% ήτοι φαρμάκων συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων, για τα οποία ο συντελεστής μικτού κέρδους ορίζεται από το Υπουργείο Υγείας. Συγκεκριμένα, κατέταξε τα φάρμακα σε κατηγορίες ανάλογα με το εύρος τιμών χονδρικής τιμής πώλησης από τις φαρμακαποθήκες, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση που παρατίθεται στην παρ. 2 του άρθρου 3 της υπ' αρ. 61771/15-07-2014 (ΦΕΚ 1907/2014) απόφασης του Υπουργείου Υγείας. Ακολούθως, με βάση τα προκαθορισμένα περιθώρια κέρδους προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα ανά κατηγορία, καθώς και ο μέσος σταθμικός συντελεστής μικτού κέρδους για τα εν λόγω φάρμακα 27,48% για το φορολογικό έτος 2017 και 27,635% για το φορολογικό έτος 2018.

Για τα λοιπά εμπορεύματα που υπάγονταν στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% ήτοι παραφαρμακευτικά προϊόντα και καλλυντικά, προϊόντα υγιεινής κτλ., ο συντελεστής μικτού κέρδους που εφάρμοσε ο έλεγχος για να προσδιορίσει την αξία των πωλήσεων βάσει του κόστους πωληθέντων αυτών προσδιορίστηκε σε 18,4% το 2017 και 18,30% το 2018 για τα είδη με ΦΠΑ: 13% και σε 19,7% και 18,60% αντίστοιχα για τα είδη που υπάγονταν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ: 24%. Ο προσδιορισμός του Σ.Μ.Κ. πραγματοποιήθηκε με βάση στοιχεία που παρείχε στη φορολογική διοίκηση η προσφεύγουσα (κατόπιν σχετικού αιτήματος), για τις τιμές πώλησης ενός σημαντικού δείγματος των πιο εμπορεύσιμων αγαθών των αγαθών που υπάγονται σε Φ.Π.Α. 13% και 24%. Οι συντελεστές κρίθηκαν από τον έλεγχο ικανοποιητικοί, δεδομένου ότι το έτος 2017 ήταν το 3^ο έτος λειτουργίας του φαρμακείου και στην περιοχή όπου βρισκόταν η έδρα του (περιοχή) ο ανταγωνισμός ήταν έντονος λόγω της λειτουργίας πολλών φαρμακείων σε πολύ μικρή ακτίνα από το σημείο της έδρας.

Επειδή η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι ο έλεγχος καίτοι έκρινε τις αγορές της ως ειλικρινείς, για τον προσδιορισμό του Συντελεστή Μικτού Κέρδους των Φαρμάκων έλαβε υπόψη του τους πίνακες του Υπουργείου Υγείας, οι οποίοι καθορίζουν ποσοστά κέρδους με αγορανομική μόνο σημασία. Διευκρινίζει ότι οι Προτεινόμενες Λιανικές Τιμές των φαρμάκων είναι προκαθορισμένες διότι απαγορεύεται από τη νομοθεσία να πωλούνται τα φάρμακα σε μεγαλύτερες τιμές από τις αναγραφόμενες. Στη συνέχεια διατείνεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι όλες οι αγορές μετατράπηκαν σε πωλήσεις και ότι θα έπρεπε να υπολογιστούν τα έσοδα από τα φάρμακα με βάση την ΠΛΤ πώλησης του κάθε φαρμάκου.

Επειδή οι Προτεινόμενες Τιμές Λιανικής των φαρμάκων καθορίζονται από τις προμηθεύτριες εταιρίες φαρμάκων σύμφωνα με την με αρ. Υ.Α.Γ.Π/οικ.61771/2014 - ΦΕΚ 1907/Β/15-7-2014 την Απόφαση του Υπουργού Υγείας και είναι αυτές που αναγράφονται επί των συσκευασιών και τιμολογούνται από τα Φαρμακεία. Είτε ο έλεγχος λάμβανε υπόψη του τις ΠΤΛ ανά συσκευασία φαρμάκου που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα από τους προμηθευτές της (ως επί το πλείστον από τους δυο βασικούς προμηθευτές από τους οποίους προμηθεύτηκε το 97,81% και το 97,37% του συνόλου των φαρμάκων για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα), είτε προσδιόριζε, όπως και έπραξε, τους συντελεστές μικτού κέρδους ανά κατηγορία εύρους τιμής σύμφωνα με τα δεδομένα που του παρείχαν οι δυο βασικοί προμηθευτές της προσφεύγουσας, το αποτέλεσμα είναι απολύτως το ίδιο, διότι το σύνολο της συντριπτικής πλειοψηφίας των αγορασθέντων φαρμάκων (άνω του 97% και στα δυο έτη) ταξινομήθηκε σύμφωνα με το εύρος τιμής και σταθμίστηκε με βάση την επεξεργασία που πραγματοποίησε ο έλεγχος από τα ψηφιακά δεδομένα που έλαβε από το εμπορικό πρόγραμμα των δυο προμηθευτριών επιχειρήσεων. Συνεπώς, τα έσοδα από την πώληση των φαρμάκων με βάση τους συντελεστές μικτού κέρδους που έχουν αυτά, σύμφωνα με το εύρος τιμής τους, προσδιορίστηκε επακριβώς και με στάθμιση από τον έλεγχο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το μικτό περιθώριο κέρδους των φαρμάκων που εμπορεύτηκε στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017-2018 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος λανθασμένα μετέτρεψε το σύνολο των αγορών σε πωλήσεις, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν διενήργησε απογραφή και επέλεξε οικειοθελώς να φορολογηθεί με τη μετατροπή του συνόλου των αγορών του κάθε έτους σε κόστος πωληθέντων.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στα καλλυντικά ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ένα μικρό σχετικά δείγμα ειδών για το οποίο ζήτησε από την ίδια να δηλώσει τις τιμές πώλησης (προ Φ.Π.Α.) που ίσχυαν κατά τα ελεγχόμενα έτη αναγράφοντας στο σχετικό αίτημα πληροφοριών και τις τιμές αγοράς τους (προ Φ.Π.Α.). Διατείνεται ακόμη ότι δεν της κοινοποιήθηκε το επισυναπτόμενο έγγραφο, με το οποίο η ίδια δήλωσε τις τιμές των φαρμάκων και ότι καθορίστηκε ένας συντελεστής μικτού κέρδους αορίστως, χωρίς να προκύπτει η μεθοδολογία και χωρίς αναφορά κάποιου συγκριτικού στοιχείου.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα, βάσει του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αίτημα παροχής πληροφοριών στο οποίο συμπεριέλαβε πίνακες με

αγορασθέντα είδη (30 διαφορετικά είδη ανά κατηγορία Φ.Π.Α. και ανά ελεγχόμενο έτος) ήτοι παραφαρμακευτικά προϊόντα που υπάγονται στον συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και λοιπά εμπορεύματα όπως καλλυντικά, είδη ατομικής υγιεινής κ.α. που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%. Κατέγραψε από τα τιμολόγια αγορών της προσφεύγουσας τα εμπορεύματα εκείνα που αγόραζε συχνότερα και που η αξία απόκτησής τους (με βάση και τις ποσότητες αγοράς) αντιπροσώπευε το μεγαλύτερο μέρος των αγορών των συγκεκριμένων κατηγοριών. Το δείγμα του ελέγχου, ήταν αντιπροσωπευτικό καθόσον σε αυτό συμπεριελήφθησαν τα πιο εμπορεύσιμα είδη, τα οποία κάλυπταν με βάση τις αγορασθείσες ποσότητες ποσοστό άνω του 50% των αγορών.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή, αποδεχόμενη τις τιμές πώλησης που η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε απαντώντας στο αίτημα παροχής του ελέγχου, προσδιόρισε τον Μέσο Συντελεστή Μικτού Κέρδους των συγκεκριμένων κατηγοριών. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι οι Μέσοι Συντελεστές Μικτού Κέρδους των δύο αυτών κατηγοριών υπολείπονται αρκετών ποσοστιαίων μονάδων των οικείων συντελεστών που προσδιορίστηκαν στα φάρμακα.

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία, που να αποδεικνύουν ότι το δείγμα των εμπορευμάτων που επιλέχθηκε δεν ήταν αντιπροσωπευτικό του συνόλου των αγορών ή ότι οι μέσοι συντελεστές μικτού κέρδους που ο έλεγχος προσδιόρισε, βάσει των τιμών πώλησης που η ίδια υπέδειξε, δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν της κοινοποιήθηκε ο πίνακας των τιμών αγοράς και πώλησης των ειδών για τα οποία της ζητήθηκε να δηλώσει τις τιμές διάθεσής τους, από την έκθεση απόψεων της φορολογικής αρχής προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή νόμιμα αίτημα παροχής πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), στο οποίο καταρτίστηκαν και συμπεριλήφθηκαν πίνακες με διάφορα είδη των κατηγοριών που προαναφέρθηκαν και με τις τιμές (προ ΦΠΑ) αγοράς τους κατά τα ελεγχόμενα έτη. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε στην φορολογική αρχή δικούς της πίνακες, στους οποίους αντέγραψε τα στοιχεία των ειδών και των τιμών που είχαν αναγραφεί στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών και δήλωσε τις τιμές (προ Φ.Π.Α.) πώλησης - διάθεσής τους κατά τα ελεγχόμενα έτη. Κατά την προσκόμιση τους στην φορολογική αρχή η προσφεύγουσα έλαβε αντίγραφο των δικών της πινάκων με τον αριθμό πρωτοκόλλου που έλαβαν από την υπηρεσία.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει αόριστα τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος όφειλε να συνυπολογίσει στοκ στα φάρμακα της τάξεως του 10% επί των αγορών, ενώ στα καλλυντικά ποσοστό 80%, στο βαθμό που δεν έχει συνταχθεί από την επιχείρηση απογραφή των εμπορευμάτων της στο τέλος εκάστης περιόδου.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών και πλημμελούς αιτιολογίας, οι οποίοι προβάλλονται αόριστα και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 35 του Ν. 3918/2011 ορίζεται ότι: «*α. Η μηνιαία φαρμακευτική δαπάνη των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ. Α.) δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 του κονδυλίου που είναι εγγεγραμμένο στον ετήσιο Κοινωνικό Προϋπολογισμό και αντιστοιχεί στη φαρμακευτική περίθαλψη. Το υπερβάλλον μηνιαίο ποσό αναζητείται εκ μέρους των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση και καταβάλλεται από τους υπόχρεους Κ.Α.Κ. εντός μηνός από την πιστοποίησή του σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο κάθε φορέας. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας καθορίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού και ιδίως ο ακριβής τρόπος υπολογισμού των ποσών που υποχρεούται να καταβάλει κάθε Κ.Α.Κ. με βάση: i) την ποσοστιαία αναλογία συμμετοχής κάθε φαρμάκου στη δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ), η οποία υπολογίζεται με βάση την ποσότητα που αποδεδειγμένα διατέθηκε σε ασφαλισμένους, όπως προκύπτει από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης ή μέσω άλλου ηλεκτρονικού συστήματος σάρωσης των συνταγών, ii) το μερίδιο αγοράς κάθε φαρμάκου στη θεραπευτική κατηγορία της θετικής λίστας, iii) τη δυνατότητα τελικού συμψηφισμού τυχόν υπολειπόμενων ποσών με βάση το συνολικό τζίρο κάθε εταιρείας, iv) τη συγκριτική κατανάλωση κάθε φαρμάκου με το μερίδιο αγοράς που κατείχε στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα του προηγούμενου έτους) κάθε λεπτομέρεια που αφορά στον τρόπο και χρόνο καταβολής των οφειλόμενων ποσών, καθώς και στη διαδικασία τυχόν συμψηφισμών σε επόμενους λογαριασμούς.....».*

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2198/2021: Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012: «*1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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. 2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, 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. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251) (σχετ: Ε.2110/2021 εγκύκλιος).

3. Επίσης με την ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (clawback) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Με τις διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν.3918/2011 καθιερώνεται ποσό επιστροφής (rebate) από ιδιωτικά φαρμακεία και ποσό έκπτωσης (rebate) των φαρμακευτικών εταιρειών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), αντίστοιχα. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 καθορίζεται η μηνιαία φαρμακευτική δαπάνη των Φ.Κ.Α. και των φαρμακευτικών εταιρειών (clawback).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011, όπως ισχύουν και του άρθρου 11 του ν.4052/2012, οι οποίες καθορίζουν ποσά επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται από ιδιωτικά φαρμακεία, φαρμακευτικές εταιρείες και Φ.Κ.Α., είναι αντίστοιχες των διατάξεων του άρθρου 100 του ν.4172/2013 οι οποίες εφαρμόζονται σε παρόχους υγείας. Συνεπώς, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή κατά τον υπολογισμό του συντελεστή μικτού κέρδους στα φάρμακα δεν έλαβε υπόψη ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτών είναι

συνταγογραφούμενα και αποζημιώνονται από τα ασφαλιστικά ταμεία όχι στο ακέραιο, αλλά λόγω του θεσμού του «rebate» ένα ποσοστό παρακρατείται και δεν αποδίδεται στον φαρμακοποιό.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει δύο βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με ημερομηνία, σύμφωνα με τις οποίες κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 παρακρατήθηκε από το φαρμακείο της το ποσό των 2.170,11€ και 1.676,17€ αντίστοιχα.

Επειδή ειδικότερα σύμφωνα με τις προαναφερθείσες βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. το rebate (ποσό παρακράτησης) στα έτη 2017 & 2018 ανά συντελεστή Φ.Π.Α. ανήλθε σε:

Φορολογικό έτος 2017	
Rebate (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%)	39,21
Rebate (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%)	2.130,90

Φορολογικό έτος 2018	
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%)	41,50
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%)	1.634,67

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε, βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018 χωρίς να λάβει υπόψη της το rebate εκάστου έτους, ούτε στο στάδιο εξεύρεσης του συντελεστή μικτού κέρδους αλλά ούτε και στην συνέχεια κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (με απευθείας αφαίρεση του παρακρατηθέντος από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσού). Ομοίως, στην φορολογία του Φ.Π.Α. κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν στην φορολογία του εισοδήματος, χωρίς τον συνυπολογισμό του παρακρατηθέντος από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσού (rebate).

Επειδή η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της το rebate των φορολογικών ετών 2017 και 2018, δεδομένου ότι τα ποσά που αντιστοιχούν σε αυτό ουδέποτε εισπράχθηκαν από την προσφεύγουσα αλλά παρακρατήθηκαν από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Ο σχετικός δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και τα αποτελέσματα του ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη το rebate των ετών 2017 και 2018 επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

	2017	2018
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%)	34,70	41,50
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%)	2.010,28	1.634,67
Σύνολο Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.)	2.044,98	1.676,17
ΦΠΑ 13%	4,51	5,39

Φ.Π.Α. 6%	120,62	98,08
Σύνολο Φ.Π.Α.	125,13	103,47

Φορολογία εισοδήματος

Φορολογικό έτος	2017	2018
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	215.712,63	215.597,04
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	295.101,49	293.612,82
Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	293.056,51	291.936,65
Ζημίες βάσει δήλωσης	-41.088,33	-38.707,28
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	38.300,53	39.308,50
Καθαρά κέρδη βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	36.255,55	37.632,33

2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ -ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-41.088,33	38.300,53	36.255,55	77.343,88
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ	0,00	541,02	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	910,27	0,00	0,00	-910,27
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	910,27	37.759,51	36.255,55	35.345,28
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	200,26	10.061,73	9.614,55	9.414,29
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	-134,23	-134,23	-134,23	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	-103,11	-103,11	-103,11	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠ. ΕΤΟΥΣ	66,03	66,03	66,03	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	28,95	9.890,42	9.443,24	9.414,29
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΕΒΑΙΩΝΕΤΑΙ (ΕΩΣ 30 ΕΥΡΩ)	-28,95	0,00	0,00	28,95
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	9.890,42	9.443,24	9.443,24
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	4.930,74	4.721,62	4.721,62
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ	0,00	1.161,17	919,39	919,39

ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	0,00	15.982,33	15.084,25	15.084,25

2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ -ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,04	0,04	0,04	0,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-38.707,28	39.308,50	37.632,33	76.339,61
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	519,96	0,00	0,00	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	520,00	39.308,54	37.632,37	37.112,37
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	114,40	10.744,15	10.123,98	10.009,58
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	-94,50	-94,50	-94,50	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	-37,08	-37,08	-37,08	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠ. ΕΤΟΥΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	-17,18	10.612,57	9.992,40	10.009,58
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	5.314,88	5.004,79	5.004,79
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	1.281,06	829,90	829,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	-17,18	17.208,51	15.827,09	15.844,27

Φορολογία Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2017- 31.12.2017	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ - ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α.	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Σ ΜΕ Φ.Π.Α. 6%	206.713,63	246.080,92	244.070,64	37.357,01	6 %	2.241,42
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	6.923,47	14.986,74	14.952,04	8.028,57	13 %	1043,72

ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 13%						
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 24%	2.075,53	34.033,83	34.033,83	31.958,30	24 %	7.669,99
ΣΥΝΟΛΑ:	215.712,63	295.101,49	293.056,51	77.343,88		10.955,13

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2018- 31.12.2018	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ - ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΤΕΛ. Φ.Π.Α.	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 6%	202.317,16	246.239,64	244.604,97	42.287,81	6 %	2.537,27
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 13%	5.672,13	14.329,63	14.288,13	8.616,00	13 %	1.120,09
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 24%	8.640,33	33.043,55	33.043,55	24.403,22	24 %	5.856,77
ΣΥΝΟΛΑ:	216.629,62	293.612,82	291.936,65	75.307,03		9.514,13

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με πρωτ. αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της και ειδικότερα την τροποποίηση των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2017

δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018

- ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018
- στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018
- ζ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου
Διαφορά φόρου	9.890,42€	9.443,24€	-447,18€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	4.930,74€	4.721,62€	-209,12€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.161,17€	919,39€	-241,78€
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.982,33€	15.084,25€	-898,08€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου
Διαφορά φόρου	10.629,75€	10.009,58€	-620,17€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	5.314,88€	5.004,79€	-310,09€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.281,06€	829,90€	-451,16€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.225,69€	15.844,27€	-1.381,42€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	11.080,27€	10.955,13	-125,14€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	11.080,27€	10.955,13	-125,14€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	11.080,27€	10.955,13	-125,14€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	11.080,27€	10.955,13	-125,14€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	20.697,86€	20.469,26	-228,60

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.