



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.12.2023

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

Αριθμός απόφασης: 1248

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 από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων:

α) της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

δ) της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 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 από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό/23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος εισοδήματος ύψους 552,76€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 55,28€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 55,28€, ήτοι συνολικό ποσό 663,32€, κατόπιν προσθήκης στα αποτελέσματά του λογιστικών διαφορών ύψους 2.512,57€.

Με την με αριθμό/23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 17.575,98€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 8.787,99€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.455,97€, ήτοι συνολικό ποσό 28.819,94€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 370.719,63€, έναντι 308.057,49€ 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. και β) προσθήκης στα αποτελέσματά του λογιστικών διαφορών ύψους 2.043,28€.

Με την με αριθμό/23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 (εκ παραδρομής επ' αυτής ως φορολογική περίοδος αναφέρεται η 01/01-31/03/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 3.560,53€, κατόπιν

α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 184,07€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν. 2859/2000 και

β) προσαύξησης του Φ.Π.Α. εκροών κατά 3.376,47€, λόγω διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Με την με αριθμό/23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 (εκ παραδρομής επ' αυτής ως φορολογική περίοδος αναφέρεται η 01/01-31/03/2018), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 11.183,46€, λόγω α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 370.719,63€, έναντι 308.057,49€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 408,57€, για σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-33 του Ν. 2859/2000 και

γ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 3.560,53€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από ..2023 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../.....2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα 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 αυτών, κρίθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2018 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 επιχείρησης του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

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

1. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με την μη έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018.
Ειδικότερα: α) Το υπ' αρ.....2017 τιμολόγιο, εκδόσεως «...», αφορά πολυκόφτη, τύπου multi (μίξερ), ο οποίος είναι απαραίτητος σε κάθε φαρμακείο για την παρασκευή σκευασμάτων ή για την επίδειξη παρασκευής βρεφικών τροφών, β) Οι δαπάνες τηλεφωνίας ΟΤΕ-COSMOTE αφορούν την σταθερή τηλεπικοινωνιακή σύνδεση του φαρμακείου με αριθ. και ένα επαγγελματικό κινητό με αρ., γ) Το υπ' αρ. Α...../06.10.2017 τιμολόγιο εκδόσεως «.....» αφορά αγορά πορτών, ραφιάς και λοιπού εξοπλισμού, απαραίτητων για τη λειτουργία του φαρμακείου. Το γεγονός ότι η εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής δεν καθιστά άνευ ετέρου την δαπάνη μη εκπεστέα.
2. Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Το φαρμακείο κατά το έτος 2018 διένυε μόλις το έκτο έτος λειτουργίας, με αποτέλεσμα οι ζημίες που παρουσίασε να είναι δικαιολογημένες. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει αν οι δαπάνες του έτους 2018 καλύπτονταν από εισοδήματα προηγούμενων ετών.
3. 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.
4. Ο έλεγχος βάσει των διδαγμάτων της κοινής πείρας όφειλε να συνυπολογίσει στοκ της τάξεως του 10% στα φάρμακα και παραφάρμακα και 30% στα καλλυντικά.
5. 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. Όσον αφορά το δείγμα για το οποίο ζητήθηκαν οι τιμές πώλησης ήταν αυθαίρετο και τυχαίο, χωρίς από κανένα στοιχείο να προκύπτει στάθμιση του ΣΜΚ.
6. 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. Για το έτος 2018 το ποσό του rebate ανήλθε σε 3.864,48€.
7. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την μετατόπιση των πωλήσεων σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον πρώτο 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, ενδεδειγμένες 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 με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων 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.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.

Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία. Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ...Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών...».

Επειδή στο άρθρο 21§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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 στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) 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 ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013: «....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις

του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη 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 πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο..... Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 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.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή με το άρθρο 65 του 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, τις ακόλουθες δαπάνες με το αιτιολογικό είτε ότι πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περ. 1β' άρθρου 23 του ν. 4172/2013), οι οποίες δεν συμβάλλουν στην δημιουργία εισοδήματος, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, είτε ότι δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα

δικαιολογητικά εγγραφής, είτε λόγω μη εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Φορολογικό έτος 2017

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
.....	16/3/2017		14,44	3,47	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περ. 1β' άρθρου 23 του ν. 4172/2013)
—	15/2/2017		47,81	11,47	Μη προσκόμιση στον έλεγχο των κατάλληλων δικαιολογητικών (άρθρο 22 περ. γ' του Ν.4172/2013)
—	20/3/2017	.....	47,64	11,43	
—	18/4/2017	.....	47,65	11,43	
—	19/5/2017	.....	51,91	12,46	
—	19/6/2017	.....	49,12	11,79	
—	19/7/2017	.....	47,65	11,44	
—	24/8/2017	.....	40,32	9,68	
—	24/8/2017	.....	39,71	9,53	
—	20/9/2017	.....	70,99	17,04	
—	21/10/2017	.....	61,77	14,83	
—	17/11/2017	.....	61,93	14,86	
A.....	6/10/2017		1.693,55	406,45	Μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' του Ν.4172/2013)

Φορολογικό έτος 2018

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
—	4/1/2018		40,60	9,75	Μη προσκόμιση στον έλεγχο των κατάλληλων δικαιολογητικών (άρθρο 22 περ. γ' του Ν.4172/2013)
—	4/1/2018	.....	21,77	5,23	
—	19/1/2018	.....	21,77	5,23	
—	19/1/2018	.....	40,40	9,70	
—	21/2/2018	.....	21,37	5,13	
—	21/2/2018	.....	40,40	9,70	
—	17/3/2018	.....	40,40	9,70	
—	17/3/2018	.....	21,37	5,13	
—	16/4/2018	.....	21,37	5,13	
—	16/4/2018	.....	40,60	9,75	
—	18/5/2018	.....	40,40	9,70	
—	18/5/2018	.....	20,97	5,03	
—	18/6/2018	.....	41,65	10,00	
—	18/6/2018	.....	21,77	5,23	
—	23/7/2018	.....	40,40	9,70	
—	23/7/2018	.....	20,97	5,03	
—	10/8/2018	.....	21,37	5,13	
—	17/8/2018	.....	40,40	9,70	
—	17/9/2018	.....	21,37	5,13	
—	17/9/2018	.....	40,40	9,70	
—	17/10/2018	.....	20,97	5,03	
—	17/10/2018	.....	41,60	9,98	
—	21/11/2018	.....	21,37	5,13	
—	21/11/2018	.....	47,38	11,37	

—	17/12/2018	.....	21,37	5,13
—	17/12/2018	.....	41,15	9,87

Επειδή αναφορικά με την απόρριψη της δαπάνης που αφορά τον πολυκόφτη, τύπου multi (μίξερ), (σχετ. το υπ' αρ. ...2017 τιμολόγιο, εκδόσεως της εταιρείας «....»), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι χρησιμοποιείται στο πλαίσιο παρασκευής φαρμακευτικών σκευασμάτων, αλλά και κατά την επίδειξη παρασκευής βρεφικών τροφών δεν γίνεται αποδεκτός, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές, κατά την κοινή πρακτική, διενεργούνται με απλή ανάμειξη υλικών, χωρίς να απαιτείται η χρήση πολυκόφτη.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες σε ΟΤΕ – COSMOTE, ο προσφεύγων διατείνεται ότι δεν υπάρχουν πλέον έγχαρτοι λογαριασμοί στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία, παρά μόνο αποδείξεις πληρωμής και ως εκ τούτου εσφαλμένα οι αντίστοιχες δαπάνες κρίθηκαν μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή ορθώς απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, καθόσον επί των προσκομισθεισών αποδείξεων πληρωμής δεν αναφέρονται βασικά στοιχεία των υπό κρίση συναλλαγών, όπως ο αριθμός τηλεφώνου που αφορούν, η περίοδος κατανάλωσης και ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

Συνεπώς, στον βαθμό που δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά ήταν αδύνατο να διαπιστωθεί τι αφορούσαν οι εν λόγω δαπάνες και κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. γ' του Ν.4172/2013).

Επειδή ορθώς περιλήφθηκε από την φορολογική αρχή η δαπάνη που αφορούσε την αγορά πορτών, ραφίερας και λοιπού εξοπλισμού από την εταιρεία «.....» καθαρής αξίας 1.693,55 ευρώ στις φορολογικές διαφορές βάσει ελέγχου, στο βαθμό που δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εξόφλησή αυτής έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.

Επειδή ουδέν ουσιαστικό στοιχείο συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, ως προς την εκπεσιμότητα των προαναφερόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017-2018 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

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 ενδεδειγμένων 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:

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

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

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

Επειδή 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, στο φορολογικό έτος 2018 πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της Ε.2015/2020, προκειμένου το εισόδημα του προσφεύγοντος να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, το εισόδημα του προσφεύγοντος στο εν λόγω έτος δεν κάλυπτε τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες όπως αυτές προέκυψαν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2018 καθώς και από λοιπές πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες στην φορολογική αρχή (ΠΟΛ. 1033/2014 και Taxis).

Φορολογικό έτος	2018
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	449,98
Τόκοι καταθέσεων και μερίσματα	2,94
Κέρδη από Επιχειρηματική δραστηριότητα	—
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	-10.091,20
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα προσφεύγοντος	452,92
συνολικό δηλωθέν εισόδημα συζύγου	0,01
Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα	0,00
ΕΝΦΙΑ	675,35
Φόρος εισοδήματος	6.419,69
Τέλη κυκλοφορίας	930,00
Δαπάνες αγοράς αγαθών & υπηρεσιών (κωδ. 049 του Ε1)	11.599,13
Δίδακτρα για ιδιωτικά σχολεία	180,00
Δαπάνες σε στοίχημα	1.306,00
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	21.110,17
Διαφορά Εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-21. 110,17

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούνται 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 ο προσφεύγων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των οδηγιών για την διενέργειά του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο και πέμπτο 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 δύνανται 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 ελλείψει 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 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 του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2018 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Όσον αφορά την προμήθεια των φαρμάκων, τα οποία υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% από την επισκόπηση των παραστατικών αγορών που προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή προέκυψε ότι ο προσφεύγων προμηθευόταν εμπορεύματα προς πώληση από διάφορες επιχειρήσεις, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό των αγορών του προερχόταν από τρεις φαρμακαποθήκες που δραστηριοποιούνταν στην ίδια περιοχή. Η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων απέστειλε στις

προαναφερόμενες φαρμακαποθήκες, ήτοι στις επιχειρήσεις «..... » με ΑΦΜ, «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ, σχετικά έγγραφα αιτήματα, με τα οποία ζητούσε από το εμπορικό τους πρόγραμμα αναλυτική κατάσταση των φαρμάκων και λοιπών ειδών που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων κατά τα έτη 2017-2018. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις, ανταποκρινόμενες απέστειλαν στη φορολογική αρχή τις σχετικές καταστάσεις των πωλήσεων τους προς τον προσφεύγοντα.

Στη συνέχεια, έχοντας τα δεδομένα των φαρμάκων ανά κατηγορία τιμής αγοράς τους, από τους τρεις βασικούς προμηθευτές του προσφεύγοντος (οι οποίοι κάλυπταν το 95,78% των συνολικών αγορών του σε φάρμακα), 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 το άρθρο 3 της υπ' αριθμ. Γ5/οικ. 28408/2016 ΦΕΚ 1102/Β/19-4-2016 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 για το φορολογικό έτος 2018, ο οποίος ανήλθε σε ποσοστό 27,82%.

Ακολούθως, ο έλεγχος προκειμένου να μην προβεί σε λανθασμένους υπολογισμούς στην περίπτωση που οι υπόλοιπες αγορές φαρμάκων του έτους, ήτοι το 4,22% (100,00%-95,78%) για το 2018, αφορούσαν φάρμακα που η τιμή τους ήταν ακόμη πιο ακριβή και ο συντελεστής μικτού κέρδους ήταν ακόμη πιο χαμηλός, θεώρησε ότι το ποσοστό μικτού κέρδους αυτών ήταν το χαμηλότερο δυνατόν, και περιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους με τον οποίο λειτουργούσε η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο 27,5% επί του κόστους πωληθέντων των φαρμάκων που υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6%.

Όσον αφορά τα λοιπά εμπορεύματα που υπάγονταν στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% ήτοι παραφαρμακευτικά προϊόντα και καλλυντικά, προϊόντα υγιεινής κτλ., και προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των πωλήσεων βάσει του κόστους πωληθέντων αυτών η φορολογική αρχή εφάρμοσε συντελεστή μικτού κέρδους 19,47% για τα είδη με ΦΠΑ: 13% και 18,67% 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 ο προσφεύγων (κατόπιν σχετικού αιτήματος), για τις τιμές πώλησης ενός σημαντικού δείγματος των πιο εμπορεύσιμων αγαθών που υπάγονται σε Φ.Π.Α. 13% και 24%.

Επειδή ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι ο έλεγχος καίτοι έκρινε τις αγορές του 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 Προτεινόμενη Τιμή Λιανικής Πώλησης του κάθε φαρμάκου.

Επειδή οι Προτεινόμενες Τιμές Λιανικής Πώλησης των φαρμάκων καθορίζονται από τις προμηθεύτριες εταιρίες φαρμάκων σύμφωνα με την προαναφερθείσα 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 ο προσφεύγων από τους προμηθευτές του, είτε προσδιόριζε, όπως και έπραξε, τους συντελεστές μικτού κέρδους ανά κατηγορία εύρους τιμής, σύμφωνα με τα δεδομένα που του παρείχαν οι τρεις βασικοί προμηθευτές του προσφεύγοντος, το αποτέλεσμα θα ήταν απολύτως το ίδιο, διότι το σύνολο της συντριπτικής πλειοψηφίας των αγορασθέντων φαρμάκων (95,78%) 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 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 με ακρίβεια και με στάθμιση από τον έλεγχο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων, που 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 στο φορολογικό έτος 2018 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος.

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

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όσον αφορά τα εμπορεύματα με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 24% ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το συντελεστή μικτού κέρδους έλαβε υπόψη του ένα μικρό, τυχαίο και μη αντιπροσωπευτικό δείγμα ειδών για το οποίο ζήτησε από τον ίδιο να δηλώσει τις τιμές πώλησης (προ Φ.Π.Α.) που ίσχυαν στο υπό κρίση έτος.

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

Η φορολογική αρχή κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα, βάσει του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αίτημα παροχής πληροφοριών στο οποίο συμπεριέλαβε πίνακες με αγορασθέντα είδη (20 διαφορετικά είδη ανά κατηγορία Φ.Π.Α.) 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%. Το δείγμα των παραφαρμακευτικών προϊόντων και καλλυντικών που επιλέχθηκαν από τον έλεγχο βασίστηκε σε προϊόντα, στα οποία η επιχείρηση του προσφεύγοντος εμφάνιζε μεγάλες αγορές, βάσει των στοιχείων που αντλήθηκαν από τα αρχεία που απέστειλαν οι τρεις κύριες φαρμακαποθήκες.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή, αποδεχόμενη τις τιμές πώλησης που ο ίδιος ο προσφεύγων δήλωσε απαντώντας στο αίτημα παροχής του ελέγχου, προσδιόρισε τον Μέσο Συντελεστή Μικτού Κέρδους των συγκεκριμένων κατηγοριών.

Αξίζει δε να σημειωθεί ότι ο Μέσος Συντελεστής Μικτού Κέρδους των δύο αυτών κατηγοριών υπολείπονταν αρκετών ποσοστιαίων μονάδων των οικείων συντελεστών που προσδιορίστηκαν στα φάρμακα, κάτι που δεν συντρέχει επί του πραγματικού, σύμφωνα με τα δεδομένα αρκετών όμοιων υποθέσεων, όπως προκύπτει από τα αρχεία ήδη εξετασθέντων υποθέσεων της υπηρεσίας μας.

Επειδή ο προσφεύγων 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 ο ίδιος υπέδειξε, δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει αόριστα τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος όφειλε να συνυπολογίσει στοκ στα φάρμακα της τάξεως του 10% επί των αγορών, ενώ στα καλλυντικά ποσοστό 30%, στο βαθμό που δεν έχει συνταχθεί από την επιχείρηση απογραφή των εμπορευμάτων της στο τέλος της περιόδου.

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

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:

«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:.....4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998. Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος

των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ίδιου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1289/2002: «8. Έλεγχος μετατόπισης εκροών σε χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ. Οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί σχετικά με τον έλεγχο τυχόν μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ εξακολουθούν να ισχύουν, με την πρόσθετη επισήμανση ότι αναζητούνται διαφορές ΦΠΑ από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή ΦΠΑ μόνο όταν η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή, με βάση την επαλήθευση αυτή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν και εφόσον δεν δικαιολογείται η απόκλιση από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφή κλπ.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους

ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση περί πραγματοποίησης μετατόπισης εκροών από υψηλότερους σε χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένη. Οι μικρές αυξομειώσεις δικαιολογούνται πλήρως από τις ετήσιες αυξομειώσεις του αποθέματος, το οποίο βαίνει κάθε χρόνο αυξανόμενο. Καμία μετατόπιση των πωλήσεων δεν παρατηρείται για τα προϊόντα με συντελεστές 13% και 6% αντίστοιχα.

Επειδή η φορολογική αρχή στο πλαίσιο διενέργειας της ελεγκτικής επαλήθευσής της παραγράφου 4 του άρθρου 12 της Α1293/2019 απόφασης της Α.Α.Δ.Ε. έκρινε ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδιδε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με μετατόπιση των εκροών από τους υψηλότερους (13% & 24%) στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%) των φαρμάκων.

Πιο συγκεκριμένα, κατά το υπό κρίση έτος πωλούσε 3 κατηγορίες αγαθών τα οποία υπάγονταν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α.:

(α) Φάρμακα (Φ.Π.Α. 6%).

(β) Παραφαρμακευτικά προϊόντα (Φ.Π.Α. 13%).

(γ) Καλλυντικά (Φ.Π.Α. 24%).

Η φορολογική αρχή συνέταξε αναλυτικό πίνακα με τα οικονομικά δεδομένα του έτους 2017, από τον οποίο προέκυψαν τα ακόλουθα:

ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗ ΕΚΡΟΩΝ ΦΠΑ				
	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ			
2017	6%	13%	24%	ΣΥΝΟΛΟ
Απογραφή Έναρξης	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον αγορές χρήσης	234.523,13	10.980,01	17.090,67	262.593,81
ΣΥΝΟΛΟ	234.523,13	10.980,01	17.090,67	262.593,81
Μείον απογραφή λήξης	0,00	0,00	0,00	0,00
Κόστος Πωληθέντων	234.523,13	10.980,01	17.090,67	262.593,81
Ποσοστό αγορών στο σύνολο	89,310%	4,181%	6,508%	100,00%
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ βάσει % αγορών	264.952,12	12.404,65	19.308,16	296.664,93
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	284.202,71	11.598,95	863,27	296.664,93
ΠΟΣΟΣΤΟ	95,799%	3,910%	0,291%	100,00%
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ				
ΣΤΟΝ ΥΨΗΛΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ		12.403,56	19.308,16	19.308,16
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ		12.758,84	949,597	949,597

ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΕΣ ΜΕ 10 %				
ΦΠΑ αναλογικού ποσοστού (επί των αγορών)	15.897,13	1.612,60	4.633,96	ΦΠΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ
ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	17.052,12	1.507,85	207,26	
ΔΙΑΦΟΡΑ	-1.154,99	104,75	4.426,70	3.376,46

Επειδή πληρούται η προϋπόθεση του καταλογισμού επί των αποκλίσεων που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή βάσει των οριζομένων στην Πολ. 1088/26-05-2008.

Επειδή, η εταιρεία κατά τα έτος 2017 δεν απέδωσε καθόλου Φ.Π.Α., ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. αυξήθηκε κατά 1.965,58 ευρώ (από 9.364,41 ευρώ κατά το 4^ο τριμ. 2016 σε 11.329,99 ευρώ κατά το 4^ο τριμ. 2017), χωρίς να υπάρχουν σημαντικές αγορές παγίων.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και από τα ανωτέρω εκτεθέντα είναι έκδηλο ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε μετατόπιση συντελεστών Φ.Π.Α., προκειμένου να ελαχιστοποιήσει την καταβολή του Φ.Π.Α.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον έκτο 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 τραπέζης 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 υποχρεούνται 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 ο προσφεύγων 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.

Επειδή σύμφωνα με την με αρ.-2011000079 βεβαίωση του Ε.Ο.Π.Π.Υ. το rebate (ποσό παρακράτησης) στο έτος 2018 ανά συντελεστή Φ.Π.Α. ανήλθε για τον προσφεύγοντα σε:

Φορολογικό έτος 2018	
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%)	36,29
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%)	3.900,77

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 του φορολογικού έτους 2018 χωρίς να λάβει υπόψη της το rebate του εν λόγω 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 του φορολογικού έτους 2018, δεδομένου ότι τα ποσά που αντιστοιχούν σε αυτό ουδέποτε εισπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα αλλά παρακρατήθηκαν από τον Ε.Ο.Π.Π.Υ.

Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και τα αποτελέσματα του ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη το rebate του έτους 2018 επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογικό έτος	2018
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%)	36,29
Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 6%)	3.864,48
Σύνολο Rebate (μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.)	3.900,77
ΦΠΑ 13%	4,72
Φ.Π.Α. 6%	231,87
Σύνολο Φ.Π.Α.	236,59

Φορολογία εισοδήματος

Φορολογικό έτος	2018
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	308.057,49
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	370.719,63
Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	366.818,86
Ζημίες βάσει δήλωσης	-10.091,20
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	54.613,29
Καθαρά κέρδη βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	50.712,52

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος προσφεύγοντος

2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	449,98	449,98	449,98	0,00
ΤΟΚΟΙ – ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	2,94	2,94	2,94	0,00
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-10.091,20	54.613,29	50.712,52	60.803,72
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	452,92	55.066,21	51.165,44	50.712,52
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	67,94	17.643,92	15.888,57	15.820,63
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ / ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	-2.732,41	-2.732,41	-2.732,41	0,00
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ	16,20	16,20	16,20	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	-2.648,27	14.927,71	13.172,36	15.820,63

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	8.787,99	7.910,31	7.910,31
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	2.455,97	2.163,41	2.163,41
ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	308,00	308,00	308,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	-1.690,27	27.129,67	24.204,09	25.894,36

Φορολογία Φ.Π.Α.

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. εκροών Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 6%	291.046,03	334.354,29	330.489,81	39.443,78	6 %	29,61
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 13%	11.946,12	12.210,16	12.173,87	227,75	13 %	2.366,62
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ Φ.Π.Α. 24%	2.585,97	21.675,81	21.675,81	19.089,84	24 %	4.581,96
ΣΥΝΟΛΑ:	305.578,12	368.240,26	364.339,49	58.761,37		6.978,19

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

Α. την επικύρωση της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Β. την τροποποίηση της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ./23.06.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

Υπ' αριθ./23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	552,76€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	55,28€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	55,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	663,32€

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

Υπ' αριθ./23.06.2023 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	17.575,98€	15.820,63€	-1.755,35 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	8.787,99€	7.910,31€	-877,68 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.455,97€	2.163,41€	-292,56 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	28.819,94€	25.894,35€	-2.925,59 €

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

Υπ' αριθ./23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

	Ποσό καταλογισμού
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	3.560,53€

Υπ' αριθ./23.06.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 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	11.183,46€	10.946,87€	236,59€

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

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.