



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01-02-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 224

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με **Α.Φ.Μ.**, αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο)» και έδρα στα, Τ.Κ., Ν., κατά της απαντητικής των επιστολών με αριθμό πρωτοκόλλου,, και, οι οποίες του επιδόθηκαν την, αλλά καθ' ερμηνεία του δικογράφου στρέφεται κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 5.717,96€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ποσού 2.858,98€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 447,30€, ήτοι συνολικά ποσό 9.024,24€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 3.271,16€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ποσού 1.635,58€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 86,80€, ήτοι συνολικά ποσό 4.993,54€.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 10.081,75€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ποσού 5.040,87€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 15.122,62€ και προέκυψε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 17.822,34€.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.334,76€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ποσού 2.667,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 8.002,14€ και προέκυψε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 25.300,33€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Πολ. 1050/25-2-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014 και της Ε. 2016/31-1-2020, και δη έλεγχος με τις γενικές διατάξεις και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (μέθοδος της αρχής αναλογιών), για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά περίπτωση, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

α) Δαπάνες αγοράς αγαθών από την ημεδαπή συνολικής αξίας εκάστης άνω των πεντακοσίων (500,00€) ευρώ, καθώς δεν εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο, ήτοι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως παρακάτω.

Ημερομηνία	Παρ/κός	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			693,01	614,99	78,02
.....			633,36	512,99	120,37
.....			1.522,57	1.229,89	292,68
.....			2.064,30	1.675,83	388,47
.....			1.945,76	1.569,16	376,60
.....			1.440,53	1.161,72	278,81
.....			700,00	564,52	135,48
.....			1.870,70	1.513,06	357,64
ΣΥΝΟΛΟ			10.870,23	8.842,16	2.028,07

β) Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από την ημεδαπή, επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών, ως ακολούθως:

Ημερομηνία	Παρ/κός	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			59,04	47,61	11,43
.....			53,00	42,74	10,26
.....			38,50	31,05	7,45
.....			92,65	83,29	9,36
.....			38,50	31,05	7,45
.....			84,57	76,10	8,47
.....			159,50	128,63	30,87
.....			28,74	25,43	3,31
.....			19,36	15,61	3,75
.....			277,13	223,49	53,64
.....			109,00	87,90	21,10
.....			18,76	15,13	3,63
.....			203,48	164,10	39,38
.....			198,50	160,08	38,42
.....			53,19	48,29	4,90
.....			34,26	27,63	6,63
.....			60,66	54,98	5,68
.....			54,00	43,55	10,45
.....			338,41	272,91	65,50
.....			25,67	20,70	4,97
.....			109,44	88,26	21,18
.....			-6,83	-3,86	-2,97
.....			19,80	15,97	3,83
.....			22,58	18,21	4,37

			18,48	14,90	3,58
			183,00	163,63	19,37
			129,90	104,76	25,14
			37,46	30,21	7,25
			607,56	573,17	34,39
			129,89	104,75	25,14
			353,69	313,00	40,69
			35,10	28,31	6,79
			20,30	16,37	3,93
			506,55	408,51	98,04
			217,69	199,16	18,53
			213,63	195,53	18,10
			103,00	94,20	8,80
			318,00	256,45	61,55
			10,01	8,07	1,94
			22,60	18,23	4,37
			33,65	27,14	6,51
			4,01	3,23	0,78
			64,00	51,61	12,39
			109,23	88,09	21,14
			107,64	98,48	9,16
			95,41	76,94	18,47
			400,52	323,00	77,52
			65,00	52,42	12,58
			22,32	18,00	4,32
			22,60	18,23	4,37
			27,51	22,19	5,32
			54,73	49,65	5,08
			129,90	104,76	25,14
			189,00	170,49	18,51
			22,60	18,23	4,37
			20,84	16,81	4,03
			34,58	27,89	6,69
			259,76	209,48	50,28
			807,95	715,00	92,95
			577,26	478,72	98,54
			20,20	16,29	3,91
			19,40	15,65	3,75
			282,72	228,00	54,72
			99,00	79,84	19,16
			45,29	36,52	8,77
			19,70	15,89	3,81
			424,08	342,00	82,08
			19,40	15,65	3,75
			13,70	11,05	2,65
			79,00	63,71	15,29
			129,89	104,75	25,14
			22,50	18,15	4,35
			145,75	140,21	5,54
			20,40	16,45	3,95
			12,40	10,00	2,40
			232,00	187,10	44,90
			365,00	365,00	
ΣΥΝΟΛΑ			9.997,71	8.484,72	1.512,99

και γ) Δαπάνες μισθοδοσίας υπαλλήλων του, ποσού 451,88€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

α) Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από την ημεδαπή, συνολικής αξίας εκάστης άνω των πεντακοσίων (500,00€) ευρώ, καθότι δεν εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο, ήτοι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως παρακάτω.

Ημερομηνία	Παρ/κό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			815,76	657,87	157,89
.....			822,36	664,30	158,06
.....			930,30	753,56	176,74
.....			895,13	723,16	171,97
.....			1.757,21	1.430,44	326,77
.....			994,05	808,30	185,75
.....			683,57	551,27	132,30
.....			1.882,68	1.561,84	320,84
.....			901,78	735,78	166,00
.....			1.210,65	987,11	223,54
.....			910,58	753,17	157,41
ΣΥΝΟΛΑ			11.804,07	9.626,80	2.177,27

β) Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από την ημεδαπή, επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών, ως ακολούθως:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			323,00	260,48	62,52
.....			129,90	104,76	25,14
.....			25,89	20,88	5,01
.....			967,99	938,36	29,63
.....			129,90	104,76	25,14
.....			19,50	15,73	3,77
.....			20,36	16,42	3,94
.....			338,50	272,98	65,52
.....			75,94	68,49	7,45
.....			47,22	44,36	2,86

.....	.....	.....	15,87	15,39	0,48
.....	.....	.....	22,60	18,23	4,37
.....	.....	.....	21,10	17,02	4,08
.....	.....	.....	166,05	156,65	9,40
.....	.....	.....	58,94	53,61	5,33
.....	.....	.....	31,36	25,29	6,07
.....	.....	.....	129,90	104,75	25,15
.....	.....	.....	39,27	36,00	3,27
.....	.....	.....	339,08	286,48	52,60
.....	.....	.....	43,59	39,94	3,65
.....	.....	.....	270,67	218,28	52,39
.....	.....	.....	75,97	69,63	6,34
.....	.....	.....	21,20	17,10	4,10
.....	.....	.....	20,00	16,13	3,87
.....	.....	.....	78,49	71,08	7,41
.....	.....	.....	30,98	24,98	6,00
.....	.....	.....	54,00	43,55	10,45
.....	.....	.....	58,36	47,06	11,30
.....	.....	.....	129,90	104,75	25,15
.....	.....	.....	435,72	351,39	84,33
.....	.....	.....	129,90	104,75	25,15
.....	.....	.....	249,90	201,53	48,37
.....	.....	.....	15,72	12,68	3,04
.....	.....	.....	16,30	13,15	3,15
.....	.....	.....	271,50	218,95	52,55

.....	.....	.....	32,85	32,85	
.....	.....	.....	129,90	104,76	25,14
.....	.....	.....	22,60	18,23	4,37
.....	.....	.....	15,68	12,65	3,03
.....	.....	.....	15,68	12,65	3,03
.....	.....	.....	16,91	13,64	3,27
.....	.....	.....	19,84	16,00	3,84
.....	.....	.....	129,90	104,75	25,15
.....	.....	.....	58,53	47,21	11,32
.....	.....	.....	129,90	104,75	25,15
.....	.....	.....	74,49	61,02	13,47
.....	.....	.....	80,93	66,22	14,71
.....	.....	.....	6,82	5,50	1,32
.....	.....	.....	10,72	9,49	1,23
.....	.....	.....	74,28	61,79	12,49
.....	.....	.....	32,26	26,02	6,24
.....	.....	.....	60,90	60,90	
.....	.....	.....	16,21	16,21	
.....	.....	.....	384,15	321,19	62,96
ΣΥΝΟΛΑ			6.117,12	5.211,42	905,70

και γ) Δαπάνες αμοιβών προσωπικού και εργοδοτικών εισφορών σε Ε.Φ.Κ.Α., όπως προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις υπαλλήλων του, ποσού 8.446,61€, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. γ' και ιδ' , κατά περίπτωση, του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Μετά από ενδελεχή αναζήτηση πληρωμών του με τραπεζικά μέσα προσκομίζει εξοφλήσεις α) σε προμηθευτή του «.....», ποσών 8.931,40€ και 5.866,38€, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα και β) σε επιχειρήσεις, «.....», ».....» και «.....», ποσού 1.553,90€ και ασφαλιστικών εισφορών σε Ε.Φ.Κ.Α., ποσού 2.679,19€.

Δεύτερος λόγος

Ενίσταται ως προς τον προσδιορισμό του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους βάσει ελέγχου, από 28,19% έως 30%, σύμφωνα με τους πίνακες συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, επειδή λειτουργεί σε κοινότητα μικρότερη των 1.000 κατοίκων και επιθυμεί το ποσοστό αυτό να μειωθεί τουλάχιστον 10 μονάδες.

Αναφορικά με το 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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, 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. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει

στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «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 Ν. 4987/2022 (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 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία **συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου **αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)**.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ. 3158/1976).

Επειδή, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, η **αιτιολογία** είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι **εκθέσεις ελέγχου**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: «α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.» «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με την απόφαση Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής:

Άρθρο 1 - 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. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...] Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων

καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. [...] 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. [...] 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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 Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν, η απόφαση Α. 1008/27-1-2020 και η εγκύκλιος Ε. 2016/31-1-2020 εφαρμογής των περιπτώσεων α' (της αρχής των αναλογιών) και δ' (της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της προσφεύγουσας, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά κέρδη της, βάσει ελέγχου.

Επειδή η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α.1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/27-1-2020 απόφαση: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.. 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 Κ.Φ.Δ. .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 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς και άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...] 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».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. 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: α) επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, β) 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 και γ) 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. **Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]. Παράδειγμα 2º.** Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση: Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων). **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. {..} **Ε. Λοιπά θέματα.** Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή: α) στα πλαίσια του ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις και στη συνέχεια με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αντλώντας στοιχεία από τρίτες πηγές, σύμφωνα με την σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας για τις τιμές των φαρμάκων {Άρθρο 3 παρ. 2 Υ.Α.Γ.Π./οικ. 90552/2016-ΦΕΚ 3890/β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων - ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων}, προσδιόρισε μεσοσταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους 28,19% και 28.37% επί του κόστους αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, λαμβάνοντας υπόψη, τα χαρακτηριστικά της οντότητας, ιδίως το είδος του αγαθού (φάρμακα συνταγογραφούμενα και μη συνταγογραφούμενα), τη γεωγραφική της θέση, την αγοραστική δύναμη, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τον ανταγωνισμό και τα λειτουργικά της έξοδα. Εν συνεχεία, με βάση τις απώλειες και τις φθορές των αγαθών της, την γενικότερη εμπορική πολιτική της (πιστώσεις, επισφαλείς απαιτήσεις, χορηγούμενες εκπτώσεις, προσφορές κ.λ.π), την κοινή πείρα και τις επικρατούσες στην αγορά συναλλακτικές συνθήκες, έκανε αποδεκτό ποσοστό φύρας 3% επί του κόστους πωληθέντων αυτών και προσδιόρισε έσοδα από πώληση φαρμάκων (συντελεστής Φ.Π.Α. 6%), ανά κρινόμενο φορολογικό έτος, όπως παρακάτω:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%) €	ΜΕΣΟΣΤΑΘ- ΜΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
187.731,80€ Χ 0,97=182.099,84€	28,19%	51.333,94	233.433,78	209.843,80	23.589,98

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%) €	ΜΕΣΟΣΤΑΘ- ΜΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤ Α ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
177.477,43€ Χ 0,97=172.153,11€	28,37%	48.839,84	220.992,95	196.240,06	24.752,89

και β) για τον υπολογισμό του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους από την πώληση αγαθών (καλλυντικά, κρέμες και συναφή είδη) με συντελεστή ΦΠΑ 24% και λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω: βα) την διαπίστωση αρνητικού περιθωρίου μικτού κέρδους, ποσοστού **-94,36%**, βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικών βιβλίων), από τις πωλήσεις εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 24%, κατά το φορολογικό έτος 2017 και ποσοστού **-87,74%**, κατά το φορολογικό έτος 2018, ββ) το γεγονός ότι, σύμφωνα με την σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας για τις τιμές των φαρμάκων (Άρθρο 3 παρ. 2 Υ.Α.Γ.Π/οικ.90552/2016 - ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων) και το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων ορίζονταν, για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα, ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής και για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής των και βγ) ότι τα φαρμακεία επί των προτεινόμενων από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις και αναγραφόμενων επί των τιμολογίων αγοράς τιμών πώλησης προκειμένου να είναι σε θέση να προσφέρουν ανταγωνιστικές τιμές πραγματοποιούν εκπτώσεις, καθόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους σε ποσοστό **30,00%**, επί των συνολικών αγορών με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, αναγνωρίζοντας επί αυτών ποσοστό φύρας 3%, όπως προηγούμενως, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως εξής:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

(1)	(2)	(3) = (2) * (1)	(4) = (3) + (1)	-5	(6) = (4) - (5)
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%).	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ % ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
10.497,01 Χ 0,97= 10.182,10	30,00%	3.054,63 €	13.236,73 €	592,00 €	12.644,73 €

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

(1)	(2)	(3) = (2) * (1)	(4) = (3) + (1)	-5	(6) = (4) - (5)
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%).	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ % ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
10.774,60 Χ 0,97= 10.451,36	30,00%	3.135,41 €	13.586,77 €	1.320,60 €	12.266,17 €

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, για τα φάρμακα, τα αναλώσιμα, τις παιδικές τροφές, τα καλλυντικά, τις κρέμες κ.λ.π. αγαθά, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε. 2016/2020, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, όπως παρακάτω:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ						
ΑΓΟΡΕΣ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ)		ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ % ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ%	ΑΞΙΑ					
6	182.099,84 €	28,19%	51.333,94 €	233.433,78 €	209.843,80 €	23.589,98 €
24	10.182,10 €	30,00%	3.054,63 €	13.236,73 €	592,00 €	12.644,73 €
ΣΥΝΟΛΟ	192.281,94 €		54.388,57 €	246.670,51 €	210.435,80 €	36.234,71 €

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ						
ΑΓΟΡΕΣ (ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ)		ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ % ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ%	ΑΞΙΑ					
6	172.153,11 €	28,37%	48.839,84 €	220.992,95 €	196.240,06 €	24.752,89
24	10.451,36 €	30,00%	3.135,41 €	13.586,77 €	1.320,60 €	12.266,17
ΣΥΝΟΛΟ	182.604,47 €		51.975,25 €	234.579,72 €	197.560,66 €	37.019,06

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα ότι, ο προσδιορισμός από τον έλεγχο του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους των συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, αναλωσίμων, παιδικών τροφών, καλλυντικών, κρεμών κ.λ.π. αγαθών, με ποσοστά από 28,19% έως 30%, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, θα πρέπει να μειωθεί τουλάχιστον κατά 10 μονάδες, χωρίς να προσκομίζει κατ' αρχήν στην ελεγκτική αρχή και εν συνεχεία με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ιδίως από τα λογιστικά αρχεία της δικής του επιχείρησης.

Επειδή, η με αριθμό απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθηνών που επικαλείται ο προσφεύγων, στην οποία μάλιστα δεν έγιναν δεκτοί συνολικά οι λόγοι που εξετάσθηκαν από την εν λόγω υπηρεσία, ουδεμία επίδραση ασκεί στην παρούσα κατατεθείσα ενδικοφανή προσφυγή του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με την μείωση του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους του συνόλου των αγαθών της ατομικής οντότητάς του, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 συνήθειες 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, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, 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, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ...{..} ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.** Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 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.** 3...{...}. 4. Ως τραπεζικό μέσο

πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: α) η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), β) η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, γ) η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, δ) η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής και ε) η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....**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, ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματος της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (Σ.τ.Ε. 1602/2011).

Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/1994), αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

Επειδή, με το άρθρο 5§5 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 8§1 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9§1 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2017, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά περίπτωση (σελίδες 51 έως 55, 59 και 62 έκθεσης ελέγχου), συνολικού ποσού **17.778,76€**.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2018, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά περίπτωση (σελίδες 52, 55 έως 59 και 62 έκθεσης ελέγχου), συνολικού ποσού **23.202,74€**.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, δεν θα πρέπει να λογισθούν αγορές από τον προμηθευτή του «.....», ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 8.931,40€, καθότι, οι εξοφλήσεις αυτών διενεργήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής, τα οποία προσκομίζονται με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσό καθαρής αξίας **8.842,16€**, για αγορές από προμηθευτή του «.....», Α.Φ.Μ. 078752720, καθότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης αυτών με σύννομο τρόπο, ήτοι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε «αντίγραφα κίνησης πελατειακού λογαριασμού» της Τράπεζας «.....» από τα οποία προκύπτουν, οι μεταφορές χρημάτων από ατομικό του λογαριασμό, σε λογαριασμό του προμηθευτή «.....», συνολικού ποσού **6.083,95€**, επί συνόλου αγορών του **7.954,65€**, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνεπώς εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο αγορές του αγαθών, καθαρής αξίας **4.919,70€**, πλέον Φ.Π.Α. 24% €1.164,25, ήτοι συνολικής αξίας 6.083,95€, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με τις προϋποθέσεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών και την ΠΟΛ. 1216/2014, ως ακολούθως:

Ημερομηνία	Παρ/κός	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			633,36	512,99	120,37
.....			2.064,30	1.675,83	388,47
.....			1.945,76	1.569,16	376,60
.....			1.440,53	1.161,72	278,81
ΣΥΝΟΛΟ			6.083,95	4.919,70	1.164,25

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αγορές από τον προμηθευτή του «.....», καθαρής αξίας **4.919,70€**, κατά το φορολογικό έτος 2017, επί συνολικής καθαρής αξίας 6.432,76€.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, δεν θα πρέπει να λογισθούν αγορές από τον προμηθευτή του «.....», ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 5.866,38€, καθότι, οι εξοφλήσεις αυτών διενεργήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής, τα οποία προσκομίζονται με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ποσό καθαρής αξίας 4.541,17€, για αγορές από προμηθευτή του «.....», Α.Φ.Μ., καθότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης αυτών με σύννομο τρόπο, ήτοι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε «αντίγραφα κίνησης πελατειακού λογαριασμού» της Τράπεζας «.....» από τα οποία προκύπτουν, οι μεταφορές χρημάτων από ατομικό του λογαριασμό, σε λογαριασμό του προμηθευτή «.....», συνολικού ποσού 5.539,97€, κατά το φορολογικό έτος 2018, συνεπώς εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο αγορές του αγαθών, καθαρής αξίας 4.541,17€, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με τις προϋποθέσεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών και την ΠΟΛ. 1216/2014, ως ακολούθως:

Ημερομηνία	Παρ/κός	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			822,36	664,30	158,06
.....			930,30	753,56	176,74
.....			994,05	808,30	185,75
.....			1.882,68	1.561,84	320,84
.....			910,58	753,17	157,41
ΣΥΝΟΛΑ			5.539,97	4.541,17	998,80

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, του φορολογικού έτους 2018, το σύνολο των αγορών του προσφεύγοντα, από τον προμηθευτή του «.....», καθαρής αξίας 4.541,17€.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, δεν θα πρέπει να λογισθούν δαπάνες για αγορές αγαθών ή λήψης παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, καθότι, προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών αυτών, εκδόσεως των προμηθευτών του, συνολικής καθαρής αξίας 1.553,90€.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσό καθαρής αξίας 8.484,72€, για αγορές αγαθών ή λήψης παροχής υπηρεσιών, καθότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επέδειξε στην ελεγκτική αρχή τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του, που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, ως ακολούθως:

Ημερομηνία	Παρ/κός	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			84,57	76,10	8,47
.....			60,66	54,98	5,68
.....			54,00	43,55	10,45
.....			107,64	98,48	9,16
.....			54,73	49,65	5,08
.....			145,75	140,21	5,54
.....			232,00	187,10	44,90
ΣΥΝΟΛΑ			739,35	650,07	89,28

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, αγορές αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από τους προμηθευτές του, κατά το φορολογικό έτος 2017, καθαρής αξίας 650,07€.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ποσό καθαρής αξίας 5.211,42€, για αγορές αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, καθότι δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, ως ακολούθως:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			47,22	44,36	2,86
.....			58,94	53,61	5,33
.....			39,27	36,00	3,27
.....			43,59	39,94	3,65
.....			75,97	69,63	6,34
.....			78,49	71,08	7,41
.....			32,85	32,85	0,00

.....	.....	.....	60,90	60,90	0,00
.....	.....	.....	384,15	321,19	62,96
ΣΥΝΟΛΑ			821,38	729,56	91,82

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, αγορές αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από τους προμηθευτές του, κατά το φορολογικό έτος 2018, καθαρής αξίας **729,56€**.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, δεν θα πρέπει να λογισθούν δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών, ποσού **2.679,19€**, ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά το φορολογικό έτος 2018, καθότι αυτές καταβλήθηκαν σε Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) με τραπεζικά μέσα πληρωμής, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2018, δαπάνες αμοιβών προσωπικού, εργοδοτικών εισφορών σε Ε.Φ.Κ.Α. και επικουρικών ταμείων, όπως προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις υπαλλήλων του, **συνολικού ποσού 8.446,61€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. γ' και ιδ', κατά περίπτωση, του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ως ακολούθως:

A/A	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ
1	Αμοιβές προσωπικού	5.629,86
2	Ασφαλιστικοί οργανισμοί	2.679,19
3	Επικουρικά ταμεία	137,56
	Σύνολο	8.446,61

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή **προσκόμισε** τις εξοφλήσεις των εργοδοτικών του εισφορών σε Ε.Φ.Κ.Α., **συνολικού ποσού 2.679,19€**, οι οποίες διενεργήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής (ως αναλυτική κίνηση καταθετικού λογαριασμού Ε.Τ.Ε.), κατά το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. γ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, οι καταβληθείσες εργοδοτικές εισφορές, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, **συνολικού ποσού 2.679,19€**.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται λογιστικά και φορολογικά κέρδη βάσει δηλώσεων, φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, όπως παρακάτω:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων	Ποσά Δήλωσης (€)	Ποσά Ελέγχου (€)	Ποσά Απόφασης (€)
Ακαθάριστα έσοδα	230.521,06	266.755,77	266.755,77
Μείον: Κόστος πωληθέντων	234.687,89	234.687,89	234.687,89
Μικτά κέρδη	(4.166,83)	32.067,88	32.067,88
Εκπιπόμενες δαπάνες	26.124,47	26.124,47	26.124,47
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη / Ζημία	(30.291,30)	5.943,41	5.943,41
Λογιστικές διαφορές		17.778,76	12.208,99
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη / Ζημία	(30.291,30)	23.722,17	18.152,40

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων	Ποσά Δήλωσης (€)	Ποσά Ελέγχου (€)	Ποσά Απόφασης (€)
Ακαθάριστα έσοδα	221.075,89	258.094,95	258.094,95
Μείον: Κόστος πωληθέντων	232.179,56	232.179,56	232.179,56
Μικτά κέρδη	(11.103,67)	25.915,39	25.915,39
Εκπιπτόμενες δαπάνες	34.731,65 €	34.731,65	34.731,65
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη / Ζημία	(45.835,32)	(8.816,26)	(8.816,26)
Λογιστικές διαφορές		23.202,74	15.252,82
Αποτέλεσμα προ φόρων Κέρδη / Ζημία	(45.835,32)	14.386,48	6.436,56

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β)..... ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με τον ισχύον νομοθετικό (Ν. 2859/2000) και διοικητικό πλαίσιο και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, διαχρονικά, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις (κάθε διαθέσιμο στοιχείο), λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, στο άρθρο 7 της απόφασης Α. 1008/27-1-2020 απόφασης ορίζεται ότι: «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 εγκύκλιο Ε. 2016/2020 περ. 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 προσπιθέμενης 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....».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και το φάκελο της υπόθεσης, για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, φορολογητέες εισροές και φόρο εισροών του οικείου έτους (σελίδα 37 έκθεσης ελέγχου), ποσών 8.484,72€ και 1.512,99€, αντίστοιχα, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων αξίας (Τ.Π.-Τ.Π.Υ.) εκδόσεως των προμηθευτές του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επέδειξε φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017, καθαρής αξίας 650,07€, πλέον Φ.Π.Α. 89,28€, ήτοι συνολικής αξίας 739,35€.

Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017, φορολογητέες εισροές και φόρος εισροών, ποσών 650,07€ και 89,28€, αντίστοιχα.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και το φάκελο της υπόθεσης, για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2018, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, φορολογητέες εισροές και φόρο εισροών του οικείου έτους (σελίδα 42 έκθεσης ελέγχου), ποσών 5.211,42€ και 905,70€, αντίστοιχα. λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων αξίας (Τ.Π.-Τ.Π.Υ.) εκδόσεως των προμηθευτές του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επέδειξε φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών εκδόσεως των προμηθευτών του, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2018, καθαρής αξίας 729,56€, πλέον Φ.Π.Α. 91,82€, ήτοι συνολικής αξίας 821,38€.

Συνεπώς, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2018, φορολογητέες εισροές και φόρος εισροών, ποσών 729,56€ και 91,82€, αντίστοιχα.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο)» και έδρα στα «.....», Τ.Κ., Ν.

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

1)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	1.703,75	25.425,92	19.856,15	18.152,40
	Συζύγου				
Χρεωστικό ποσό		(4.202,17)	1.515,79	(208,63)	3.993,54
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			2.858,98	1.996,77	1.996,77
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			447,30	172,84	172,84
Τέλος επιτηδεύματος		1.350,00	1.350,00	1.350,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		(2.852,17)	6.172,07	3.310,98	6.163,15

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

2)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	1.559,23	15.945,71	7.995,79	6.436,56
	Συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		239,66			
Χρεωστικό ποσό			3.031,50	1.176,38	1.416,04
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			1.635,58	708,02	708,02
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			86,80	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		1.610,34	6.603,88	3.734,40	2.124,06

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

3)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	141.866,93	266.755,77	266.755,77	124.888,84
Αξία φορολογητέων εισροών	219.987,56	240.619,31	241.269,38	21.281,82
Φόρος εκροών	12.388,69	22.536,62	22.536,62	10.147,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	27.893,41	30.277,21	30.366,49	2.473,08
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.504,72			(15.504,72)
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.081,75	9.992,47	9.992,47
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.		5.040,87	4.996,24	4.996,24
Διαφορά που προέκυψε από τη μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου	2.317,62			(2.317,62)
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.122,62	14.988,71	14.988,71
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.822,34	17.822,34	17.822,34	0,00

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

4)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	221.128,37	258.147,43	258.147,43	37.019,06
Αξία φορολογητέων εισροών	240.749,18	235.537,76	236.267,32	(4.481,86)
Φόρος εκροών	18.074,45	22.503,51	22.503,51	4.429,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών	43.374,78	42.469,08	42.560,90	(813,88)
Πιστωτικό υπόλοιπο	25.300,33	19.965,57	20.057,39	(5.242,94)
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.334,76	5.242,94	5.242,94
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		2.667,38	2.621,47	2.621,47
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.002,14	7.864,41	7.864,41
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	25.300,33	25.300,33	25.300,33	0,00

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.

