



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 05/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2555

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024), 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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**(όπως προκύπτει από το σώμα του δικογράφου), κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/.../16-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 08/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/.../16-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 24.959,21€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 12.479,61 €, ήτοι συνολικό ποσό **37.438,82 €** (εκ παραδρομής αναγράφεται στην πράξη συνολικό ποσό 38.088,82 €).

Δυνάμει της με αριθμό/16.02.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2022, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Ιατρικές υπηρεσίες ακτινοδιαγνωστικής».

Σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία και τις πληροφορίες που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων για το φορολογικό έτος 2022, διαπιστώθηκε ότι οι ακαθάριστες αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας (εδάφιο 1, περ. δ', παρ. 1 άρθρο 64 του ν. 4172/2013), οι οποίες αντιστοιχούν σε παροχή υπηρεσιών προς τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) με Α.Φ.Μ.997478553 ανέρχονται σε 87.135,52 ευρώ, ενώ στα βιβλία της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί την οικεία περίοδο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, η αξία των οποίων ανέρχονται στο ποσό των 86.472,58 ευρώ. Κατά συνέπεια υπάρχει μια διαφορά εσόδων 662,94 ευρώ που δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της οντότητας και δεν μεταφέρθηκε στο έντυπο Ε3 της δήλωσης του οικείου έτους. Επιπλέον δεν μεταφέρθηκε ορθώς στο έντυπο Ε3 της δήλωσης η συνολική αξία των ακαθαρίστων εσόδων που αντιστοιχεί στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία, ήτοι ποσό 14.731,98 €.

Επιπρόσθετα από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 37.670,09 €, που αφορούν σε δαπάνες, οι οποίες κρίθηκαν ότι δεν πληρούν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης και δεν της αναγνωρίστηκαν προσωρινές διαφορές ύψους 10.522,12 € στον κωδικό 442 του εντύπου Ε3, οι οποίες αφορούν κατά δήλωση της ελεγχόμενης οντότητας ποσά αυτόματης επιστροφής (clawback), τα οποία καταβάλλονται με τον τρόπο και την διαδικασία που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4052/2012, μειώνοντας ισόποσα τα αποτελέσματα προ φόρου. Στη συνέχεια, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας επιχείρησης, ως ακολούθως :

Φορολογικό έτος 2022	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών βάσει βιβλίων και στοιχείων	97.964,08	112.696,10	14.731,98
Λοιπά Έσοδα Εξαιρουμένων των Πιστωτικών Τόκων - Έσοδα από Πώληση Παγίων	1.999,96	1.999,96	
Έσοδα Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία		662,94	662,94
Σύνολο Εσόδων	99.964,04	115.358,96	15.394,92
(Μείον) Λοιπά Έξοδα Εξαιρουμένων των Τόκων και Αποσβέσεων	70.102,84	70.102,84	
(Μείον) Αποσβέσεις	3.353,21	3.353,21	
Αποτέλεσμα Πρό Φόρου	26.507,99	41.902,91	
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης	10.522,12	0,00	10.522,12
Πλέον : Δαπάνες Μη Εκπιπόμενες	1.095,59	38.765,68	37.670,09
Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	17.081,46	80.668,59	63.587,13

Λοιπές Πηγές Εισοδήματος (παρ. 2 άρθρο 7 Ν. 4172 / 2013)	Δήλωσης	Ελέγχου
Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις	-	-
Εισόδημα από Κεφάλαιο (Τόκοι πρό Φόρου Ημεδαπής Προέλευσης)	85,45	85,45
Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου	-	-

Το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης οντότητας βάσει γενικών διατάξεων διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακίνητη περιουσία	-	-

Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα		85,45	85,45
Επιχειρηματική δραστηριότητα	Φορολογητέα κέρδη, ζημίες βάσει βιβλίων	26.507,99	41.239,97
	Μείον: Προσωρινές Διαφορές Ε.Λ.Π. - Φορολογικής Βάσης	10.522,12	-
(άρθρο 21 § 1-3 ν. 4172/2013)	Πλέον: Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη	-	662,94
	Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	1.095,59	-
	Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου	-	38.765,68
	Πλέον: Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη	-	-
	Σύνολο από επιχειρηματική δραστηριότητα	17.081,46	80.668,59
Επιχειρηματική Δραστηριότητα (άρθρο 21 § 4 ν. 4172/2013)	Πλέον: Προσαύξηση Περιουσίας	-	-
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		-	-
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου		-	-
Ναυτικό εισόδημα		-	-
Συνολικό Δηλωθέν Εισόδημα		17.166,91	80.754,04

Ακολούθως, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της επίδοσης στην ελεγχόμενη του υπ' αριθμ...../15-04-2024 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1. του ν.4987/2022 - κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999, επί του οποίου δεν ανταποκρίθηκε και στη συνέχεια, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται το όνομα του συζύγου της προσφεύγουσας,, **ΑΦΜ**, ωστόσο η ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε ηλεκτρονικά από την, ΑΦΜκαι υπογράφεται από την ίδια, ενώ στο δικόγραφο της προσφυγής προβάλλονται λόγοι που αφορούν την ίδια. Ως εκ τούτου, η ενδικοφανής προβάλλεται παραδεκτώς και θα εξεταστεί στην ουσία.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι :

1. Τα δικαιολογητικά των δαπανών επιστροφής του clawback του έτους 2022 εκδόθηκαν και εκκαθαρίστηκαν στις 12/08/2023 και επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε το έτος 2024, ο ελεγκτής είχε τη δυνατότητα να αποδεχθεί το ποσό των 10.552,12€ της δαπάνης του clawback προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του χρόνου που αφορούν (δηλ. του 2022). Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανής θα εξετασθεί μετά την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το ανωτέρω ποσό θα το εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του 2023, δηλαδή του έτους που εκδόθηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά. Επικουρικά αναφέρει ότι κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Ε.2199/27-10-2021 προέβη στη διενέργεια λογιστικών προβλέψεων, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

2. Το ποσό των 36.000€ που κατέβαλε η ίδια στο σύζυγό της(αμφότεροι ιατροί ακτινολόγοι) πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς έχει εφαρμογή η παρ. 3 του αρ. 10 της ΠΟΛ 1003/31-12-2013. Ο προσφέρει τις υπηρεσίες του στο ιατρείο της προσφεύγουσας, κάνοντας χρήση των μηχανημάτων και βοηθητικών χώρων της, με το ενδεικτικό μηνιαίο ποσό των 3.000€, και συνεχίζει ατομικά τη δραστηριότητα του Ιατρού Ακτινολόγου στη διεύθυνση του ιατρείου της συζύγου του, χωρίς τοποθέτηση πινακίδας με το όνομά του στην είσοδο (δηλαδή θα προσφέρει εργασία ανεξάρτητου συνεργάτη, που θα έχει οιονεί την ιδιότητα του εργοδότη).
3. Ανατιολογήτα δεν δέχθηκε ο έλεγχος ως παραγωγικές δαπάνες το ποσό των 1.670,09€ για τη στάθμευση του ΙΧΕ αυτοκινήτου στο χώρο εργασίας, το ποσό των 861,99€ για καύσιμα και το ποσό των 148,10€ για προμήθεια καταναλωτικών ειδών που αφορούσαν αναψυκτικά, νερό και καφέδες των εργαζομένων και του χώρου αναμονής. Οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και πληρούν τα κριτήρια του αρ. 22 ΚΦΕ
4. Δεν καλύφθηκε η επιταγή για προηγούμενη ακρόαση κατά τη διάρκεια του ελέγχου και επικαλείται διαφορές του Σημειώματος Διαπιστώσεων με την Έκθεση Ελέγχου.
5. Τέλος αποδέχεται τα υπό του ελέγχου προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2022 ύψους 115.358,96 €.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό σχετικά με το ποσό του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back)

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 100 Εφαρμογή μηχανισμού αυτόματης επιστροφής

1. Η μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία και φυσικοθεραπείες που παρέχονται από συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που εγγράφονται στους οικείους Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων (Κ.Α.Ε.). Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους των ανωτέρω υπηρεσιών υγείας. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στην προϋπολογισμένη και την πραγματική δαπάνη, μετά την αφαίρεση τυχόν επιστροφών (rebates), εκπτώσεων, και μη αποδεκτών δαπανών και καταβάλλεται από τους ως άνω συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, εντός μηνός από την πιστοποίηση του σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της στο προηγούμενο εδάφιο προθεσμίας, το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. διακόπτει τη σύμβαση του συμβεβλημένου παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του οφειλόμενου από αυτόν (πάροχο) ποσού ή την είσπραξη του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε..

5. Καθιερώνεται κλιμακούμενο ποσοστό επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ για νοσηλεία, διαγνωστικές εξετάσεις και φυσικοθεραπείες των ασφαλισμένων του προς τους συμβεβλημένους με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ιδιώτες παρόχους των ως άνω υπηρεσιών υγείας, υπέρ του Οργανισμού ως επιστροφή (rebate) για κάθε μήνα.

Το ποσό της επιστροφής που οφείλει ο πάροχος υπολογίζεται επί των νομίμων παραστατικών και συμψηφίζεται με το ποσό που οφείλει να καταβάλει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στον πάροχο, εντός του ίδιου ή/και του προηγούμενου έτους.

Οι διατάξεις του παρόντος τυγχάνουν εφαρμογής και επί των ισχυουσών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και των ιδιωτών παροχών υπηρεσιών υγείας.

Με απόφαση του Υπουργού Υγείας ορίζονται και μπορούν να αναπροσαρμόζονται και εξειδικεύονται τα ποσοστά της επιστροφής, η προοδευτική διαβάθμιση, κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διατάξεως, καθώς και περαιτέρω αναγκαία μέτρα και μηχανισμοί για την πιστή εκτέλεση και τήρηση του εγκεκριμένου ανά έτος, προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191 /12-8-2014: «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013», ορίζεται ότι:

«Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

5. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η έκπτωση που χορηγεί διαγνωστικό κέντρο στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός της διαχειριστικής περιόδου 2013 με την έκδοση σχετικού πιστωτικού τιμολογίου εντός αυτής, για υπηρεσίες υγείας που είχαν παρασχεθεί σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας χορηγείται η εν λόγω έκπτωση με την έκδοση του σχετικού πιστωτικού τιμολογίου, ήτοι της χρήσης 2013 (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1090116 ΕΞ 2013/3.6.2013 και Δ12Β 1138837 ΕΞ2013/11.9.2013 έγγραφα μας).

7. Ενόψει των ανωτέρω, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής κατ' εφαρμογή των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013 μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Γ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές.

Για τις περιπτώσεις αυτές, δεν ορίζεται ρητά χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, ωστόσο από τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.Τ.Ε. 1470/1989), καθώς και από τη διοικητική πρακτική, ο χρόνος αυτός θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α` της παρούσας, για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπτώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013.

Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης των πιστωτικών αυτών τιμολογίων, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσης τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν έκπτωση για συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια καταχωρούνται στα βιβλία της χρήσης εντός της οποίας εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2-6-2015:Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....

vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) 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.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1052893 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα «Χρόνος φορολόγησης και φορολογική μεταχείριση των claw back και rebate ιατρού που έχει σύμβαση με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.» διευκρινίζεται :

«1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 ερμηνευτική εγκύκλιο των ως άνω διατάξεων, τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994 . Επίσης, σύμφωνα με την προηγούμενη εγκύκλιό μας, τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως

χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξής του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

2. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας, 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.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1191/12.8.2014 αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν 4172/2013, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι εφόσον οι εκκαθαρίσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδόθηκαν σε χρόνο πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογικού έτους 2015, έχετε τη δυνατότητα να λάβετε υπόψη σας τα στοιχεία αυτά, έτσι ώστε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 να έχουν αφαιρεθεί τα ποσά claw back και rebate που αφορούν το έτος αυτό».

Επειδή σύμφωνα με την από 16/05/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η προσφεύγουσα εξέπese το ποσό των 10.522,12 € από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της, το οποίο αφορά, κατά δήλωση της, σε ποσό αυτόματης επιστροφής (clawback), το οποίο καταβάλλεται με τον τρόπο και την διαδικασία που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4052/2012, μειώνοντας ισόποσα τα αποτελέσματα προ φόρου, μη διαθέτοντας και μη επιδεικνύοντας σε κανένα στάδιο και μέχρι την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, τα δικαιολογητικά και τις σχετικές βεβαιώσεις από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στις οποίες να περιλαμβάνονται τα εκκαθαρισμένα ποσά αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) έτους 2022.

Επειδή ο επικουρικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, καθώς επικαλείται την εγκύκλιο Ε.2199/27-10-2021, η οποία αφορά στο χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate), καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) των φαρμακευτικών εταιρειών για το φορολογικό έτος 2020 και μόνο και δεν τυγχάνει εφαρμογής στην εν λόγω περίπτωση.

Επειδή επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της ΠΟΛ1191/2014, προκειμένου να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 10.522,12 € στο φορολογικό έτος 2022.

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το ως άνω ποσό στο φορολογικό έτος 2022.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό σχετικά με τις μη εκπιπόμενες δαπάνες

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 μεταξύ άλλων 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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».

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 21 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 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....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 συνήθεις 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός 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, 1729/2013, 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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Άρθρο 23 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: ... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ».

Επειδή, με το άρθρο 5§7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της

προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 5§10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 8§1 του ν.4308/2014 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 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 πραγματοποιήσει 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 στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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 ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου 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' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων 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 (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣΤΕ 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως αρκεί, καταρχήν, εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή (ΣΤΕ 2142/87). Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και στα φορολογικά δικαστήρια (ΣΤΕ 3506-3508/76, 1224-7/95).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο το υπ' αριθμό/31.12.2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 36.000,00 ευρώ, το οποίο εξέδωσε ο σύζυγος της προσφεύγουσας στην ίδια το 2022 και το οποίο αφορά στην παροχή ακτινολογικού ελέγχου περιστατικών, καθώς δεν προκύπτει από την οικεία περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας αναλυτικά το είδος και ο αριθμός των ελέγχων που διενεργήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της ΠΟΛ1003/2013, σύμφωνα με τις οποίες, επί επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, ο πωλητής δύναται να τηρεί κατάσταση ανά πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε παροχή, ημερομηνία της παροχής, το είδος και η επέκταση των υπηρεσιών και βάσει αυτής της κατάστασης εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο. Εν προκειμένω, η έκδοση του επίμαχου τιμολογίου στηρίζεται σε οικείες καταστάσεις, στις οποίες αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του πελάτη – ασθενούς και ο χρόνος διενέργειας της εξέτασης. Δηλώνει δε ότι η παρούσα συνεργασία του με το σύζυγό της δεν οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων που επωφελούνται από επιστροφή φόρου που αφήνουν αφορολόγητο εισόδημα, αλλά αντανακλά στις ταμειακές ροές τους.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, καθώς δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο με την προσφυγή της (π.χ. τις επικαλούμενες καταστάσεις και ιδιαίτερα εμπρόθεσμο κατατεθειμένο συμφωνητικό μεταξύ τους, βάσει του οποίου να ορίζεται λεπτομερώς η επαγγελματική τους συνεργασία) και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της τυγχάνουν αόριστοι και αναπόδεικτοι και ως εκ τούτου απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή περαιτέρω απορρίφθηκαν από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής δαπάνες ύψους 1.670,09 €, ως προσωπικές καταναλωτικές. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής της, διότι αφορούν σε μηνιαία στάθμευση στο χώρο της εργασίας της του με αρ.κυκλ. IX αυτοκινήτου της, ποσού 660,00€ (μήνες 11 X 60 €), σε καύσιμα ύψους 861,99€ και σε

προμήθεια καταναλωτικών ειδών ύψους 148,10 €, που αφορούν σε αναψυκτικά, νερό, καφέδες των εργαζομένων και της διαμονής στο χώρο αναμονής των προς εξέταση πελατών.

Ως προς τα έξοδα στάθμευσης ύψους 660,00 € και καύσιμων ύψους 861,99 €.

Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, ως προσωπικές καταναλωτικές, καθώς η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι συμβάλλουν εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών του επιτηδεύματός της, ως γιατρού ακτινολόγου, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της.

Ως προς την προμήθεια καταναλωτικών ειδών ύψους 148,10 €

Επειδή κατά κοινή πείρα εΐθισται στις αίθουσες αναμονής των ιδιωτών ιατρών να υπάρχουν είδη κεράσματος για τους πελάτες ασθενείς. Εν προκειμένω, από την επισκόπηση των αποδείξεων προκύπτει ότι η επίμαχη δαπάνη αφορά σε σοκολατάκια, σακούλες απορριμμάτων κλπ., είδη που συνάδουν με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης. Συνεπώς γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως :

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - δήλωσης
Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών βάσει βιβλίων και στοιχείων (σχ. παρ. 5.12.5)	97.964,08	112.696,10	112.696,06	14.731,98
Λοιπά Έσοδα Εξαιρουμένων των Πιστωτικών Τόκων - Έσοδα από Πώληση Παγίων	1.999,96	1.999,96	1.999,96	
Έσοδα Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία (σχ. παρ. 5.12.3)		662,94	662,94	662,94
Σύνολο Εσόδων	99.964,04	115.358,96	115.358,96	
(Μείον) Λοιπά Έξοδα Εξαιρουμένων των Τόκων και Αποσβέσεων	70.102,84	70.102,84	70.102,84	
(Μείον) Αποσβέσεις	3.353,21	3.353,21	3.353,21	
Αποτέλεσμα Πρό Φόρου	26.507,99	41.902,91	41.902,91	
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης (σχ. παρ. 5.16.3)	10.522,12	0,00	0,00	10.522,12

Πλέον : Δαπάνες Μη Εκπιπτάμενες (σχ. παρ 5.16.1 & 5.16.2)	1.095,59	38.765,68	38.617,58	37.521,99
Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	17.081,46	80.668,59	80.520,49	63.439,03

Λοιπές Πηγές Εισοδήματος (παρ. 2 άρθρο 7 Ν. 4172 / 2013)	Δήλωσης	Ελέγχου
Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις	-	-
Εισόδημα από Κεφάλαιο (Τόκοι πρό Φόρου Ημεδαπής Προέλευσης)	85,45	85,45
Εισόδημα από Υπεραξία Μεταβίβασης Κεφαλαίου	-	-

Το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει γενικών διατάξεων διαμορφώνεται το φορολογικό έτος 2022 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦ. ΔΕΔ
Ακίνητη περιουσία		-	-	-
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα		85,45	85,45	85,45
Επιχειρηματική δραστηριότητα	Φορολογητέα κέρδη, ζημιές βάσει βιβλίων	26.507,99	41.239,97	41.239,97
	Μείον: Προσωρινές Διαφορές Ε.Λ.Π. - Φορολογικής Βάσης	10.522,12		
(άρθρο 21 § 1-3 ν. 4172/2013)	Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη		662,94	662,94
	Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	1.095,59		
	Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου		38.765,68	38.617,58
	Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη			
Σύνολο από επιχειρηματική δραστηριότητα		17.081,46	80.668,59	80.520,49

Επιχειρηματική Δραστηριότητα (άρθρο 21§4 ν.4172/2013)	Πλέον: Προσαύξηση Περιουσίας			
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις				
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Ναυτικό εισόδημα				
Συνολικό φορολογητέο Εισόδημα	17.166,91	80.754,04	80.605,94	

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης και των επικαλούμενων διαφορών του Σημειώματος Διαπιστώσεων με την Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στο 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος

πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται :

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμ. .../15-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον με αρ. ../...../15-04-2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού 2022, όπου αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές. Επομένως η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να προβάλλει τις αντιρρήσεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθώς και να προσκομίσει σχετικά δικαιολογητικά. Ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση.

Επειδή περαιτέρω, οι επικαλούμενες διαφορές του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με την Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αφορούν σε κεφάλαια σχετικά με τη διαδικασία του ελέγχου και όχι σε ευρήματα του ελέγχου που αποσιωπήθηκαν και δεν έγιναν γνωστά στην ελεγχόμενη οντότητα, ώστε να μη μπορεί να αμυνθεί. Επομένως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης εφαρμόστηκε πλήρως και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της από 08/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκαι την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ως ακολούθως:

Η με αριθμό/.../16-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων τροποποιείται ως ακολούθως :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	20.136,69	20.136,69	20.136,69	
	της συζύγου	17.100,32	80.687,45	80.605,94	63.917,04
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	19.045,58			24.856,48
	Χρεωστικό ποσό		5.913,63	5.810,90	
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			12.479,61	12.428,24	12.428,24
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		19.045,58	19.045,58	19.045,58	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		38.088,82	37.934,72	37.284,72
	για επιστροφή	- 19.045,58			- 19.045,58

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

Η με αριθμό/.../16-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	37.438,82 €	37.284,72 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.