



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 122

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. Τη 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. Τη 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και δ) οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τιςκαι έδρα στην (θέση Α.Τ.) Τ.Κ., στην Νομού, μειώθηκε η ζημία χρήσης από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας από -28.377,71€ σε -4.805,20€, ήτοι κατά 23.572,11€, ωστόσο δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών» σε 118.545,67€ από 95.675,91€ βάσει δήλωσης και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας 702,75€.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 5.377,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 2.688,50€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 344,45€, ήτοι συνολικό ποσό **8.409,95€** κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών» σε 119.780,12€ από 97.372,51€ βάσει δήλωσης και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας 7.978,57€.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 4.936,31€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 2.468,16€, ήτοι συνολικό ποσό **7.404,47€** και δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού **628,79€** κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατ'επέκταση των φορολογητέων εκροών του με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών» σε 118.545,67€ από 95.675,91€ βάσει δηλώσεων και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 76,36€ εισροών καθαρής αξίας 318,17€.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 6.045,33€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 3.022,67€, ήτοι συνολικό ποσό **9.068,00€** κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατ'επέκταση των φορολογητέων εκροών του με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών» σε 119.780,12€ από 97.372,51€ βάσει δηλώσεων και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 38,71€ εισροών καθαρής αξίας 161,68€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, βάσει των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της Απόφασης Α. 1008/20-01-2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/31-01-202, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής. Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» και την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της μεθόδου της «σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

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

1.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) και του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013): Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες κατά το μέρος που έκριναν ότι συντρέχει λόγος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής του επιχείρησης κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη.

2.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024). Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς, μη νόμιμα και αντιφατικά αιτιολογημένες, ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής του επιχείρησης κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη (δηλ. της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών).

3.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013): Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες διότι εφαρμόσθηκε εσφαλμένα η μέθοδος έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

4.Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες λόγω παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου περί του δικαιώματος στην περιουσία της ΕΣΔΑ.

5.Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ως προς την απόρριψη δαπανών στα φορολογικά έτη 2018 και 2019

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με το άρθρο 3 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: Άρθρο 1. {...} 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.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2015/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «1. {...} 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 Κ.Φ.Δ. , υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4987/2022 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 την έμμεση τεχνική της «σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών», όπως ορίζει το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, με το άρθρο 11 της Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: « Άρθρο 11. «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, από την υποβληθείσα, κοινή με τη σύζυγό του, δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογικού έτους 2018, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2018	
Εισοδήματα	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1.Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο		5.266,25
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,61	2,51
Συνολικό ατομικό εισόδημα	0,61	5.268,76
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	5.269,37	
1. Φόροι- τέλη	746,04	142,45
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.073,94	
3.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	2.905,48	7.821,79
4.Καταβολές ενοικίων	1.800,00	
5.Ηλεκτρική ενέργεια	579,70	
6.Κινητή τηλεφωνία	89,35	
Σύνολο ατομικών δαπανών	7.194,51	7.964,21
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	15.158,72	

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 5.269,37€, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 15.158,72€.

Επειδή, από την υποβληθείσα, κοινή με τη σύζυγό του, δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος και το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογικού έτους 2019, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2019	
Εισοδήματα	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1.Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο		5.287,01
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	0,07	1,99
Συνολικό ατομικό εισόδημα	0,07	5.289,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	5.289,07	
1. Φόροι- τέλη	351,43	99,71
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.241,83	
3.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	2.930,39	6.963,32
4.Καταβολές ενοικίων	1.800,00	
5.Ηλεκτρική ενέργεια	937,35	
6.Κινητή τηλεφωνία	189,85	
Σύνολο ατομικών δαπανών	7.450,85	7.063,03
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	14.513,88	

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, στο κρινόμενο φορολογικό έτος πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ. αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 5.289,07€, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 14.513,88€.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι μη καλυφθείσες οικογενειακές του δαπάνες των κρινόμενων φορολογικών ετών από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του, μπορούσαν να αιτιολογηθούν από τον έλεγχο, αν είχε προσδιορίσει την ρευστότητά του από την «ανάλωση του σχηματισθέντος κεφαλαίου του», η οποία προέκυψε από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προηγούμενης δεκαετίας.

Επειδή, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στη φορολογική διοίκηση είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 έως 33 του Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013), είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα - επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από εισοδήματα προγενέστερων φορολογικών ή οικονομικών ετών, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 34 του εν λόγω Κώδικα, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου

εισοδήματος των οικείων ετών, εφόσον αφαιρεθούν οι πραγματικές ή τεκμαρτές δαπάνες εκάστου έτους (προσδιορισμός διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών-ανάλωση κεφαλαίου).

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για προσφυγή της φορολογικής αρχής σε έμμεση τεχνική έλεγχο, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Αναφορικά με το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 που ίσχυσε έως 18/04/2024, οριζόταν 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 Ν. 4987/2022** 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. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: Άρθρο 1: Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωλήσεων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2: Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, {...} 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο. 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 έλεγχου, 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 κάθε 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. **Άρθρο 7.** Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε. 2015/2020:** «6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: ... 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 την **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.**{...} **Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.** Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή

μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειπουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία). Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν: α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα, β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.{..} Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. 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 προσώπου 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, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (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 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και 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 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2 , 3 , 4. 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 ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.Τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκ της από θεωρηθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες) της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: Η οντότητα εμφανίζει κατά το φορολογικό έτος 2018 ζημία ύψους 28.377,71€ επί ακαθαρίστων εσόδων 95.675,91€, με αρνητικό Σ.Μ.Κ. -11,95% και αρνητικό Σ.Κ.Κ. -29,62%. Κατά το φορολογικό έτος 2019 παρουσιάζει ζημία ύψους 7.017,23€ επί ακαθαρίστων εσόδων 97.372,51€, με Σ.Μ.Κ. 2,15% και αρνητικό Σ.Κ.Κ. -7,21%. Γενικότερα, ο προσφεύγων εμφανίζει ζημιογόνα αποτελέσματα από το φορολογικό έτος 2017 και μετά. Αποκλειστική πηγή των εσόδων επιχειρηματικής δραστηριότητας αποτελεί η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς εμπορευμάτων με όχημα δημοσίας χρήσης, ενώ το 60% περίπου του κύκλου εργασιών της προέρχεται από έναν και μόνο πελάτη. Από την φορολογική αρχή κρίθηκε ότι τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δύνατο να προσδιοριστούν αξιοποιώντας τη σχέση της παρεχόμενης υπηρεσίας προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και συγκεκριμένα επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, με βάση τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, θα εφαρμοζόταν η τιμή ανά μονάδα υπηρεσίας, προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών του δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (υπηρεσιών) που απαιτούνταν ανά μονάδα παρεχόμενης υπηρεσίας. Ειδικότερα, προτάθηκε από τον έλεγχο, η εφαρμογή της μεθόδου «της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και εκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με κρίσιμο μέγεθος

τα διανυθέντα χιλιόμετρα και την αποτίμηση αυτών, ως βάση διαμόρφωσης των ακαθάριστων εσόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι επίμαχες εκθέσεις ελέγχου Φ.Ε. και Φ.Π.Α., αν υποτεθεί ότι αποτελούν την «αιτιολογία» των προσβαλλόμενων πράξεων, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και αντιφατικές, τόσο ως προς τις διαπιστώσεις τους, όσο και τα συμπεράσματά τους. Συγκεκριμένα, δεν αιτιολογήθηκε η επιλογή της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής, έναντι της αρχής των αναλογιών. Μάλιστα, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων διότι, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο Ε. 2016/2020, η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά είδος και τον αριθμό των προϊόντων, γεγονός που δεν συντρέχει εν προκειμένω, διότι η ατομική του επιχείρηση δεν έχει μόνο έναν πελάτη, ούτε μεταφέρει ένα μόνο προϊόν.

Επειδή, με τη μέθοδο της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών», προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την εφαρμογή της τιμής πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων των παρεχόμενων υπηρεσιών ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των υπηρεσιών που διατίθενται ή τις δαπάνες/έξοδα, για ελεγχόμενους με ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες, όταν οι αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις νόμου και τις διευκρινιστικές εγκυκλίου προκύπτει ότι απαιτείται αιτιολόγηση από την ελεγκτική αρχή της επιλεχθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ήτοι εν προκειμένω της «σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και όχι τεκμηρίωση περί της μη επιλογής των λοιπών μεθόδων ελέγχου, όπως της επικαλούμενης από τον προσφεύγοντα «αρχής των αναλογιών».

Επειδή, επαρκώς αιτιολογημένα και βάσιμα, η φορολογική αρχή επέλεξε ως καταλληλότερη μέθοδο για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, την μέθοδο «της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, ενώ εκ του υφιστάμενου νομικού πλαισίου δεν προκύπτει ότι η εν λόγω έμμεση τεχνική εφαρμόζεται σε οντότητες με μόνο έναν πελάτη ή μόνο ένα προϊόν.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για πλημμελή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» και τη μη επιλογή της «αρχής των αναλογιών» τυγχάνει αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης (σελίδα), κατόπιν υπολογισμού του εσόδου ανά διανυθέν χιλιόμετρο του βασικού δρομολογίου, ο έλεγχος προχώρησε στον υπολογισμό του κόστους ανά χιλιόμετρο του δρομολογίου επιστροφής, διαιρώντας το σύνολο του ανά έτος δηλωθέντος κόστους (παραγωγικό και λειτουργικό) με το σύνολο των διανυθέντων ετησίων χιλιομέτρων. Περαιτέρω, θεώρησε ότι τουλάχιστον το κόστος αυτό πρέπει να καλύπτεται με ανάλογη αποζημίωση για κάθε διανυθέν χιλιόμετρο και, προς όφελος του προσφεύγοντος, προσδιόρισε την αποζημίωση για τα χιλιόμετρα των δρομολογίων επιστροφής, μετά την απομείωση σε ποσοστό 20% λόγω φύρας (χιλιόμετρα που δεν παράγουν έσοδα), ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	2018	2019
Διανυθέντα Ετήσια Χιλιόμετρα	95.700	102.703
Ετήσιο συνολικό κόστος λειτουργίας (€)	124.053,62	104.389,74
ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΧΛΜ (€)	1,29627	1,01643

Ακολούθως, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το ύψος των ακαθάριστων εσόδων αφενός τιμολογώντας το 50% των ετησίων διανυθέντων χιλιομέτρων, ήτοι του βασικού δρομολογίου, με το αντίστοιχο έσοδο ανά χιλιόμετρο όπως το υπολόγισε με βάση τιμολόγια του κύριου πελάτη «.....»-Α.Φ.Μ. και αφετέρου το υπόλοιπο 50% των χιλιομέτρων

του δρομολογίου επιστροφής, μειωμένων κατά 20% λόγω της αποδεχόμενης «χιλιομετρικής φύρας», με το κόστος λειτουργίας ανά χιλιόμετρο όπως προέκυψε από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας. Αναλυτικά:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2018	2019
Διανυθέντα χιλιόμετρα βασικού δρομολογίου	47.850	51.351
Έσοδο ανά χλμ βασικού δρομολογίου	1,44042	1,51942
Ακαθάριστα έσοδα βασικού δρομολογίου	68.924,22	78.024,22
Διανυθέντα χιλιόμετρα επιστροφής	47.850	51.351
Χιλιομετρική φύρα (20%)	9.570	10.270
Τιμολογηθέντα χλμ επιστροφής	38.280	41.081
Κόστος λειτουργίας ανά χλμ	1,29627	1,01643
Ακαθάριστα έσοδα δρομολογίου επιστροφής	49.621,45	41.755,90
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	118.545,67	119.780,12

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η παραδοχή του ελέγχου (σελ. της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) ότι δεν μπορεί να υπολογισθεί «φύρα» επί των προγραμματισμένων δρομολογίων είναι εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη. Όπως επισημαίνει, πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάρχει «φύρα» όχι μόνο στα δρομολόγια από τους τόπους παράδοσης προς την Αλεξανδρούπολη, αλλά και στα δρομολόγια των φορτηγών από την Αλεξανδρούπολη προς τους τόπους προορισμού, διότι και στις δύο κατηγορίες δρομολογίων πραγματοποιούνται οι ίδιες κινήσεις, ενέργειες και πράξεις, δηλ. και κατά την αποστολή και κατά την επιστροφή. Συγκεκριμένα: (α) Κατά το φόρτωμα επειδή ως επί το πλείστον τα φορτηγά μεταφέρουν «χύμα» σιτάρι από τον κυριότερο πελάτη του (.....) δεν πρέπει κανένα φορτηγό να υπερβεί τα νόμιμα κιλά. Ωστόσο, ο υπολογισμός τους είναι ιδιαίτερα δύσκολος, λόγω της φύσης του φορτίου, οπότε το φορτηγό αναγκαστικά πηγαίνει δύο και τρεις φορές για ζύγισμα για να μην υπάρχει υπέρβαση βάρους. Επίσης, και κατά το ξεφόρτωμα πρέπει να παραμένει αναμμένη η μηχανή για να δουλεύει η ανατροπή. Οι εν λόγω ενέργειες δημιουργούν επιπλέον κόστη στα καύσιμα, φθορά στα ανταλλακτικά και στο κόστος μισθοδοσίας, (β) Κατά τη διάρκεια της αναμονής του φορτώματος-ξεφορτώματος πολλές φορές λόγω καιρικών συνθηκών (πολύ κρύο ή πολύ ζέστη) αναγκάζονται οι οδηγοί να έχουν ανοιχτή τη μηχανή για να δουλεύει το air condition, γεγονός που αυξάνει σημαντικά την κατανάλωση καυσίμου. (γ) Από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη παράγοντες που αυξάνουν του κόστος μεταφοράς, όπως είναι η παλαιότητα των φορτηγών (άνω των 15 ετών), το βάρος του φορτίου, οι έκτακτες ζημιές και επισκευές που προκύπτουν κατά το δρομολόγιο. (δ) Από τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη και μία σειρά από άλλους λόγους που αυξάνουν σημαντικά το κόστος όπως, οι κακές καιρικές συνθήκες κατά τη διαδρομή, τα οδικά έργα που γίνονται στους δρόμους με αποτέλεσμα να ακολουθεί το φορτηγό παρακάμψεις, η οδήγηση μέσα στις πόλεις όπου η κατανάλωση καυσίμου είναι αυξημένη, τα χιλιόμετρα που μπορεί να αυξηθούν αν ακολουθήσει ο οδηγός λάθος διαδρομή (ε) Τέλος, δεν λήφθηκε υπόψη στο σύνολό του το επιπλέον κόστος που δημιουργείται κατά την επιστροφή (με τα «κούφια» δρομολόγια), δηλαδή οι περιπτώσεις να μην φορτώσει το φορτηγό εμπορεύματα ή να φορτώσει με μειωμένη τιμή. Τονίζει δε ότι διατηρώντας σταθερές τις τιμές παροχής

υπηρεσιών προς κυριότερο πελάτη του (.....), από το 2002 έως και 2022, επωμίσθηκε όλες τις αυξήσεις τιμών στα καύσιμα.

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οποιοδήποτε κόστος του προσφεύγοντος αποτυπώθηκε στα λογιστικά του αρχεία (απλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) και συγκεκριμένα στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων», τόσο στο «Μικτό Αποτέλεσμα», όσο και στο «Αποτέλεσμα της περιόδου» των κρινόμενων φορολογικών ετών. Αναφορικά με τα «κούφια δρομολόγια επιστροφής» υπολόγισε, ως χιλιομετρική «φύρα επιστροφών» ποσοστό 20%, επί των συνολικών χιλιομέτρων αυτών. Οι τιμές των παρασχεθεισών υπηρεσιών προς τον κύριο πελάτη του προσφεύγοντος, «.....», απεικονίσθηκε στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών και επομένως στα φορολογικά βιβλία, στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του μέσου εσόδου ανά διανυθέν χιλιόμετρο. Τέλος, κάνοντας δεκτούς τους σχετικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως διατυπώθηκαν στο υπόμνημα-απάντηση στο σημείωam διαπιστώσεων ελέγχου, συνυπολόγισε ως επιπλέον «φύρα στο βασικό δρομολόγιο» χιλιομετρική επιβάρυνση 15 χιλιομέτρων, και ειδικότερα, για εκτέλεση μανουβρών κατά το φόρτωμα (3 χιλιόμετρα) και για την επιλογή διαδρομής περιφερειακών οδών, προκειμένου να αποφευχθούν αστικά κέντρα, ατυχήματα, μποτιλιαρίσματα κ.τ.λ. (12 χιλιόμετρα).

Επειδή, οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) δεν αποτελεί κύρωση αλλά εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις. Το αποτέλεσμα δε του προσδιορισμού του εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου συγκρίνεται με το εξαγόμενο με λογιστικό τρόπο αποτέλεσμα και επιλέγεται το μεγαλύτερο (Δ.Ε.Δ. ΘΕΣ.).

Επειδή, με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων μεθόδων επιχειρείται ο προσδιορισμός του πραγματικού εισοδήματος του φορολογούμενου και η φορολόγηση αποκρυσταλλώνεται ύλης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία της Ε.Σ.Δ.Α. τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο 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: ...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» (Όπως η παρ. ιδ' του άρθρου 23 προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε.. «Φορολογικές Αποσβέσεις» ορίζεται ότι: « 1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. {...} 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η «φορολογική», απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

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 συμβάλλει 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, 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 3 παρ. 1 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1, 7 και 10 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. {...} 7. 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. {...} 10. 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».

Αναφορικά με τις δαπάνες «αμοιβών προσωπικού».

Επειδή, σύμφωνα με τη από θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα) της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ο προσφεύγων προσκόμισε αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, από τις οποίες προέκυψε η μερική εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ως ακολούθως :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018	2019
Ετήσιες καθαρές αποδοχές προσωπικού	14.184,58	14.062,69
Σύνολο πληρωμών με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής	13.800,00	11.779,33
Μη εξοφληθείσες αμοιβές προσωπικού με σύννομο τρόπο	384,58€	2.283,36€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας που δεν αποδόθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών δεν πρέπει να θεωρηθούν λογιστικές διαφορές, διότι είναι πραγματικές δαπάνες.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, δαπάνες αμοιβών προσωπικού, ποσού 384,58€ και 2.283,36€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθότι η εξόφληση αυτών δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Αναφορικά με τις «αποσβέσεις» ενσώματων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη από θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα) της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, κατά το φορολογικό έτος 2019, καταχωρήθηκαν στη στήλη των δαπανών των λογιστικών αρχείων (απλογραφικών βιβλίων) του προσφεύγοντος τα ακόλουθα παραστατικά:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αντισυμβαλλόμενος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1				3.548,75	851,70	4.400,45
2				1.800,00	432,00	2.232,00
Σύνολα				5.348,75	1.283,70	6.632,45

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν την προμήθεια υλικών, ειδικότερα υλικών σιδήρου (κοιλοδοκοί, λαμαρίνες κτλ.) που ενσωματώθηκαν σε υπάρχον πάγιο (προσθήκη-αναπροσαρμογή-βελτίωση) ήτοι μία ρυμουλκούμενη καρότσα. Από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο ορίζεται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους. Περαιτέρω το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις). Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων όφειλε να καταχωρήσει τα εν λόγω παραστατικά στο μητρώο παγίων και να υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με τους εκάστοτε συντελεστές απόσβεσης και όχι σε στήλη εξόδων και να εκπέσει το σύνολο της δαπάνης, εντός του φορολογικού έτους 2019 (καθαρή αξία άνω των 1.500,00€).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι επί του TIM. No, καθαρής αξίας 3.548,75€, εκδόσεως και του TIM. No, καθαρής αξίας 1.800,00€, εκδόσεως, πρέπει να υπολογιστεί απόσβεση ποσοστού 12%, επί της αξίας κτήσης του στοιχείου, η οποία να αρχίζει από τον επόμενο μήνα που τίθεται σε λειτουργία (το αναπροσαρμοζόμενο πάγιο). Δηλαδή, για το υπό στοιχείο (α) απόσβεση, ποσού 248,43€ ($3.548,75€ \times 12\% \times 7/12 = 248,43€$), και λογιστική διαφορά, ποσού 3.300,32€ ($3.548,75€ - 248,43€ = 3.300,32€$) και για το υπό στοιχείο (β) απόσβεση, ποσού 108,00€ ($1.800,00€ \times 12\% \times 6/12 = 108,00€$), και λογιστική διαφορά, ποσού 1.692,00€ ($1.800,00€ - 108,00€ = 1.692,00€$).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν τήρησε άλλα αρχεία ή συνδυασμό αρχείων, από τα οποία να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων από τη φορολογική αρχή, των πληροφοριών που απαιτούνται για τα αποκτηθέντα υλικά, τα οποία ως δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων αυξάνουν την αξία κτήσης των ενσώματων στοιχείων της οντότητάς του.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στην φορολογική αρχή ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε στοιχεία, εκτός των φορολογικών στοιχείων αξίας εκδόσεως των προμηθευτών του, από τα οποία να τεκμηριώνεται τότε τα υλικά σιδήρου (κοιλοδοκοί, λαμαρίνες κ.τ.λ.) ενσωματώθηκαν στη ρυμουλκούμενη καρότσα (υπάρχον πάγιο), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή, για τους σκοπούς της οντότητάς του και να αποφέρει οφέλη πέραν του ενός φορολογικού έτους, ούτως ώστε η απόσβεση αυτού να αρχίζει από τον επόμενο μήνα που τέθηκε σε λειτουργία το αναπροσαρμοσμένο ενσώματο περιουσιακό στοιχείο (πάγιο).

Επειδή, τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια) θα έπρεπε να καταχωρηθούν, στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία), ως δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που αυξάνουν την αξία κτήσης του ενσώματου στοιχείου και στη συνέχεια στο μητρώο παγίων του προσφεύγοντος, επί της καθαρής αξίας του οποίου θα διενεργούνταν οι προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις, από τον επόμενο μήνα της χρησιμοποίησής του.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν είχε τη δυνατότητα να επαληθεύσει το μήνα του έτους που το πάγιο τέθηκε σε λειτουργία, μετά την επαύξηση της αξίας κτήσης του με τις ως άνω δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων (υλικά σιδήρου), ούτως ώστε να προβεί στον ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων που θα εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή ορθώς απέρριψε τα εν λόγω παραστατικά, καθαρής αξίας 5.348,75€, κατά το φορολογικό έτος 2019, ως μη εκπιπόμενες δαπάνες.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, υπ' αριθμ. και, φορολογικών περιόδων 01.01.-31.12.2018 και 01.01.-31.12.2019, αντίστοιχα, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Εκκαθάριση φόρου εισοδήματος	Ποσό σε €
Φορολογική ζημία που αναγνωρίζεται	(4.805,20)

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

Εκκαθάριση φόρου εισοδήματος	Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	5.377,00
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Ν. 4987/2022	2.688,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	344,45
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	8.409,95

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018

Εκκαθάριση Φ.Π.Α.	Ποσό σε €
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.936,31
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 ^Α Ν. 4987/2022	2.468,16
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.404,47
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	(628,79)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2019

Εκκαθάριση Φ.Π.Α.	Ποσό σε €
Χρεωστικό υπόλοιπο	6.045,33
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 ^A Ν. 4987/2022	3.022,67
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.068,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 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.