



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.04.2025

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

Αριθμός απόφασης: 579

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/19.04.2024 (ΦΕΚ Α' 58),)«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 11.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή τουτου, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας:

α) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

β) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

γ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021

δ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

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

Επί της από 11.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής 17164 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος εισοδήματος ύψους 984,91€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 98,49€, ήτοι συνολικό ποσό 1.083,40€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 2.015,88€.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 65.370,64€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 32.685,32€, ήτοι συνολικό ποσό 98.055,96€, κατόπιν α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 947.542,78€, έναντι 793.187,09€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 32 του Ν. 5104/2024 και β)

προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 2.002,06€.

Με την με αριθμό/15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 7.056,53€, λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 483,86€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 2.015,88€. β) συνυπολογισμού στα αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών Φ.Π.Α. ύψους 6.572,67€, κατόπιν διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Με την με αριθμό/15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 25.554,88€, και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 22.514,70€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 11.257,35€, ήτοι συνολικό ποσό 33.772,05€, κατόπιν α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 888.392,43€, έναντι 734.036,75€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 420,81€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 2.002,06€. γ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 7.056,53€ και δ) συνυπολογισμού στα αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών Φ.Π.Α. ύψους 14.068,09€, κατόπιν διαπίστωσης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 15.11.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σε εκτέλεση της υπ' αρ./5111-03.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2022, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2022 πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

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

1. Μη νόμιμη η προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης δια της χρησιμοποίησης κάθε διαθέσιμου στοιχείου και έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση εσφαλμένως και παρανόμως διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών και όχι με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, η οποία προβλέπεται στις ΠΟΛ 1037/01.03.2005 & 1046/1996.
2. Μη ανταπόκριση της διενεργούσας τον επίδικο έλεγχο φορολογικής αρχής στο βάρος που υπείχε για την απόδειξη των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις αποδοθείσες εις βάρος του παραβάσεις. Μη ορθή η μεθοδολογία που τήρησε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.
3. Άρνηση της αποδοθείσας σε βάρος του παράβασης. Μη νόμιμη η απόρριψη των ισχυρισμών του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου από την εκδούσα των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογική αρχή.
4. Μη νόμιμος ο έλεγχος, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση δαπανών, στις οποίες ενυπήρχε το στοιχείο της παραγωγικότητας, καθότι πραγματοποιήθηκαν προς τον σκοπό της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο

σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία. Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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 τον 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.....».

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής εξέδωσε, για τα φορολογικά έτη 2021-2022, την υπ' αρ./03.06.2024 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο βάσει της Α/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στα υπό κρίση έτη.

Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2022 διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντος ήταν μεγαλύτερες από τα δηλούμενα εισοδήματά του ιδίου και της συζύγου του, όπως αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΓΙΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		
ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.516,08 €	13.977,30 €
ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΥΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,05 €	0,02 €
ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	4.560,00 €	1.032,00 €
ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕΝ.Π. (κωδ 431)		
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	456,00 €	400,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	6.532,13 €	15.409,32 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	21.941,45 €	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ (Φ.Ε., ΕΝΦΙΑ κλπ)	14.511,73 €	221,99 €
ΑΓΟΡΑ Ή ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	118.553,50 €	0,00 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	19.672,98 €	3.990,53 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	152.738,21 €	4.212,52 €
	156.950.73 €	

Η φορολογική αρχή στη συνέχεια κρίνοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2022, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου (άρθρο 32 του Ν. 5104/2024), επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Επειδή καίτοι η φορολογική αρχή εσφαλμένα συμπεριέλαβε στις δαπάνες διαβίωσης την αγορά ακινήτου συνολικής αξίας 118.553,50€ και πάλι το σύνολο των προσωπικών δαπανών του προσφεύγοντος και της συζύγου του ξεπερνούν τα δηλωθέντα εισοδήματά τους κατά το φορολογικό έτος 2022 ως κάτωθι:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΓΙΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		
ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.516,08 €	13.977,30 €
ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΥΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,05 €	0,02 €
ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	4.560,00 €	1.032,00 €
ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕΝ.Π. (κωδ 431)		
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	456,00 €	400,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	6.532,13 €	15.409,32 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	21.941,45 €	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ (Φ.Ε., ΕΝΦΙΑ κλπ)	14.511,73 €	221,99 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	19.672,98 €	3.990,53 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	34.184,71€	4.212,52 €
	38.397,23 €	

Επειδή από τα ανωτέρω είναι έκδηλο ότι για το φορολογικό έτος 2022 πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος κατά το φορολογικό έτος 2022, βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Επειδή σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναφέρεται ότι πληρούται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, η οποία σχετίζεται με τον ανέφικτο λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση, αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 32 ΚΦΔ 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.

Επειδή η φορολογική αρχή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 32 του Ν. 5104 σε συνδυασμό με τις αποφάσεις 1293/2019 & 1008/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και των Εγκυκλίων Ε2015/2020, Ε2016/2020 και λαμβάνοντας υπόψη τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του προσφεύγοντος, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής του, επέλεξε να εφαρμόσει τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, περ.' α της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.5104/2024, για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών στη φορολογία του Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2022.

Επειδή ο προσφεύγων αναφέρεται σε εγκυκλίους και αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης, οι οποίες δεν εφαρμόζονται στον έλεγχο των υπό κρίση φορολογικών ετών 2021-2022, για την πραγματοποίηση του οποίου, όπως έχει ήδη αναφερθεί, διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία έχει οριστεί το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Στο πλαίσιο της εν λόγω απόφασης η πραγματοποίηση της ελεγκτικής επαλήθευσης της κλειστής αποθήκης διενεργείται υποχρεωτικά μόνο σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση διενέργειας της εν λόγω ελεγκτικής επαλήθευσης, σε αντίθεση με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, που εφόσον διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 η διενέργεια αυτής ήταν νόμιμη και ορθή.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) *«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της*

προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που

χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγорών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

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

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις, δεν απέδειξε επαρκώς ότι απέκρυψε έσοδα από την πώληση φαρμάκων κατά την υπό κρίση περίοδο, δεδομένου ότι η μεθοδολογία που εφάρμοσε δεν ήταν ορθή και νόμιμη. Η εφαρμογή εκ μέρους της ενός ενιαίου συντελεστή μικτού κέρδους 28% στο σύνολο των φαρμάκων, χωρίς να λαμβάνει χώρα έλεγχος ανάλογα με τη φύση τους (συνταγογραφούμενα ή μη, αποζημιούμενα ή μη), με τις τιμές χονδρικής αγοράς τους και τις τιμές που προβλέπονται στα δεσμευτικά δελτία τιμών του Υπουργείου Υγείας, ελεγκτικές ενέργειες τις οποίες ήταν σε θέση να διενεργήσει η φορολογική αρχή, δεν είναι ορθή και νόμιμη και δύναται να οδηγήσει σε εσφαλμένα συμπεράσματα σχετικά με το μικτό κέρδος της επιχείρησης.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ως άνω φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2022 με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών. Στο υπό κρίση φορολογικό έτος το 83,49% των αγορών και το 93,61% των πωλήσεων αφορούσαν σε φάρμακα με συντελεστή 6% και βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους της εν λόγω κατηγορίας ανήλθε σε 20,93%.

Προκειμένου η φορολογική αρχή να προσδιορίσει το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους στο φορολογικό έτος 2022 προέβη στις ακόλουθες ενέργειες.

Έλαβε υπόψη της την Δ3(α)οικ.82331/2019 «Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων» Απόφαση του Υπουργού Υγείας που ίσχυε την υπό κρίση περίοδο και πιο συγκεκριμένα την παρ. 2 του αρθ. 5, στην οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους (*markur*) καθορίζεται ως εξής: α) για τα συνταγογραφούμενα μη αποζημιούμενα φάρμακα, ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής πώλησης, β) για τα συνταγογραφούμενα αποζημιούμενα και εν δυνάμει αποζημιούμενα φάρμακα, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα: Χονδρική Τιμή (€) Ποσοστό Μικτού Κέρδους (*markur*) Φαρμακείου (%) 0-50,00 30,00% 50,01-100 20,00% 100,01 -150 16,00% 150,01-200 14,00% 200,01-300 12,00% 300,01-400 10,00% 400,01-500 9,00% ...

Ακολούθως, από την ανάλυση του αρχείου των εκτελεσθεισών από την επιχείρηση του προσφεύγοντος συνταγών που χορηγήθηκε στη φορολογική αρχή από την ΗΔΙΚΑ, προσδιορίστηκε το μεσοσταθμικό περιθώριο κέρδους βάσει της ισχύουσας τιμολόγησης των φαρμάκων για το 2022 το οποίο ανήλθε σε 28,29%:

Φορολογικό Έτος 2022						
Κατηγορία Χονδρικής Τιμής	Κατηγορία Λιανικής Τιμής	Πλήθος Σκευασμάτων	Συνολική Αξία Σκευασμάτων	Ποσοστό επί της συνολικής αξίας (1)	Ποσοστό μικτού κέρδους φαρμακοποιού (2)	Σταθμισμένος μέσος όρος (3)=(1)*(2)
0-50,00	0-68,90	37.338	479.669,60 €	85,53%	30,00%	25,66%
50,0) - 100,00	68,91-127,2	628	49.520,14 €	8,83%	20,00%	1,77%
100,01-150,00	127,21-184,44	147	21.716,64 €	3,87%	16,00%	0,62%
150,01-200,00	184,45-241,68	47	9.619,65 €	1,72%	14,00%	0,24%
200,01-300,00	241,69 - 356,16	1	267,12 €	0,05%	12,00%	0,01%
Σύνολο:		38.161	560.793,15 €	100,00%		28,29%

Η φορολογική αρχή στη συνέχεια, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, έκρινε πως η εφαρμογή της αναλογίας/ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους 28% αποτελεί μια αξιόπιστη και δίκαιη αναλογία για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων του έτους 2022 βάσει της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για το σκέλος των φαρμάκων με συντελεστή ΦΠΑ 6%. Για τα

δε μη συνταγογραφούμενα ή μη αποζημιούμενα φάρμακα, όπου το περιθώριο κέρδους βάσει της Απόφασης του Υπουργού Υγείας είναι 35% και λόγω του ότι δεν ήταν εφικτό να προσδιοριστεί το ποσοστό των αγορών που αντιστοιχεί σε αυτά, λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή στο πλαίσιο της αρχής της χρηστής διοίκησης ο χαμηλότερος συντελεστής μικτού κέρδους των συνταγογραφούμενων/αποζημιούμενων φαρμάκων (28%).

Σε ό,τι αφορά τις πωλήσεις με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24% η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι το επιτευχθέν, βάσει δηλώσεων, περιθώριο μικτού κέρδους ήταν αρνητικό στο υπο κρίση φορολογικό έτος 2022. Κατόπιν τούτου, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρωτ. 16163 - 06/08/2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του 5104/2024, ζητώντας διευκρινίσεις αναφορικά με το πραγματικό περιθώριο κέρδους επί των αγορών ανά κατηγορία εμπορευμάτων καθώς την αιτία που εμφανιζόταν αρνητικό περιθώριο κέρδους στις κατηγορίες εμπορευμάτων με ΦΠΑ 13% και 24%. Ανταποκρινόμενος στην παραπάνω πρόσκληση ο προσφεύγων υπέβαλε σχετικό υπόμνημα δηλώνοντας ότι σε ορισμένες περιπτώσεις αναγκάστηκε λόγω του εντεινόμενου ανταγωνισμού να περιορίσει το περιθώριο κέρδους στο 8-10%, ενώ δεν παρείχε καμία εξήγηση για την ύπαρξη αρνητικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους. Δεν προσκόμισε ωστόσο κανένα στοιχείο που να επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς του και η φορολογική αρχή έκρινε ότι το 28% αποτελεί μια δίκαιη αναλογία για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τα παραφαρμακευτικά προϊόντα, καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα διατροφής κλπ. με συντελεστές ΦΠΑ 13% & 24%.

Επειδή από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αναλογία που εφαρμόστηκε στα φάρμακα (28%) ήταν η ελάχιστη αναλογία που προέκυψε από τα δεδομένα των συνταγογραφούμενων φαρμάκων, χωρίς να ληφθεί υπόψη το μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους των μη αποζημιούμενων φαρμάκων (35%). Σε ό,τι αφορά τα εμπορεύματα με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24% (καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα διατροφής, λοιπά παραφαρμακευτικά προϊόντα) ο προσφεύγων, αν και του ζητήθηκε, δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή στοιχεία που να επιβεβαιώνουν το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους στο φορολογικό έτος 2022.

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 77 του Ν. 5104/2024, δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το μικτό περιθώριο κέρδους των ειδών που εμπορεύτηκε στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2022 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένων παραδοχών, ο οποίος προβάλλεται αόριστα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 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».

Επειδή το δικαίωμα 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. 3.....4.....».

Επειδή με το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του

N.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ Ολ 4447/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτει ότι η φορολογική αρχή με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 Ν. 4987/2022, μετά των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2021 & 2022, δίνοντας του τη δυνατότητα εντός 20 ημερών να εκφράσει τις αντιρρήσεις του, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 24/10/2024 και αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα. Ο προσφεύγων στις 13.11.2024 προσκόμισε στη φορολογική αρχή το αριθμ. πρωτ./13.11.2024 έγγραφο υπόμνημά του, εκφράζοντας τις αντιρρήσεις του αναφορικά με τους καταλογισθέντες φόρους. Η φορολογική αρχή αφού αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου, απαντώντας αναλυτικά επ' αυτών χωρίς ωστόσο να μεταβάλει την αρχική της θέση ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι πρόδηλο ότι τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 και τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται ο προσφεύγων απορρίπτονται ως αβάσιμα.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

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

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του 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, 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.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....

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 στο άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή στο άρθρο 1§3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: « 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «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§5 & 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 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.....».

Επειδή με το άρθρο 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

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 πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή με την ΠΟΛ.1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου.....9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.....

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο.....10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες, στις οποίες ενυπήρχε το στοιχείο της παραγωγικότητας, καθότι πραγματοποιήθηκαν προς τον σκοπό της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Οι δαπάνες καυσίμων εξυπηρετούσαν κυρίως την ανάγκη μετάβασής του από την κατοικία του στην έδρα της επιχείρησης. Η δαπάνη για την οποία εξεδόθη το υπ' αρ.2021 τιμολόγιο αφορούσε επίσης το όχημά του. Επίσης, το υπ' αρ.2022 της

εταιρείας «.....» αφορούσε δαπάνη φιλοξενίας του (συμβούλου επιχειρήσεων της εταιρείας -Α.Φ.Μ.), στο στη Δράμα, στο πλαίσιο σεμιναρίου που έλαβε χώρα στο εν λόγω ξενοδοχείο (σχετ. τιμολόγιο/24.02.2022). Ομοίως παραγωγική ήταν η δαπάνη που αναφέρεται στο υπ' αρ. /16.03.2022 τιμολόγιο του βιβλιοπωλείου «.....», καθόσον η αγορά των βιβλίων σχετίζεται με την ανάπτυξη της δραστηριότητάς του.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία (βιβλία), μεταξύ άλλων, στο φορολογικό έτος 2021, 33 αποδείξεις λιανικής πώλησης και στο φορολογικό έτος 2022 22 αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 1.100,07€ και 889,60€ αντίστοιχα, στις οποίες δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας του πελάτη ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια να μην δύναται να διαπιστωθεί αν αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

Ομοίως, το υπ' αρ.11.11.2021 τιμολόγιο αφορούσε την αγορά ελαστικών και μπαταρίας για όχημα το οποίο δεν προσδιορίζεται επί του τιμολογίου, χωρίς να επιβεβαιώνεται από συγκεκριμένα στοιχεία ότι η συγκεκριμένη δαπάνη πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος (φαρμακείο), η οποία σε κάθε περίπτωση δεν απαιτεί συχνές μετακινήσεις. Όσον αφορά δε τη φορολογία του Φ.Π.Α. οι προαναφερθείσες δαπάνες ορθώς δεν εξέπεσαν από το φόρο εκροών, δεδομένου ότι γι' αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ. 4^{ε'} του Ν. 2859/2000.

Επειδή περαιτέρω αναφορικά με τα υπ' αρ. /04.03.2022 και /16.03.2022 τιμολόγια η φορολογική αρχή έκρινε ορθώς ότι αφορούν σε προσωπικές δαπάνες με συνέπεια την μη αναγνώρισή τους προς έκπτωση. Ο ισχυρισμός ότι η δαπάνη φιλοξενίας αφορούσε την διαμονή του (συμβούλου επιχειρήσεων της εταιρείας) δεν επιβεβαιώνεται από το τιμολόγιο, στο οποίο αναφέρεται το όνομα του προσφεύγοντος. Το προσκομισθέν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αριθμό /24.02.2022 (για την διεξαγωγή σεμιναρίου) εκδόθηκε στις 24.02.2022, ήτοι σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., με την ολοκλήρωση της παροχής, ενώ η διαμονή στο ξενοδοχείο στη Δράμα πραγματοποιήθηκε την 03/03/2024.

Επειδή ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία αναφορικά με την συμβολή των ανωτέρω δαπανών στην αύξηση του κύκλου εργασιών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (ΣτΕ 2430/2002, 102/1996, ΔΕφΑθ 200/2004, 3284/2002).

Επειδή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, αποτυπώνονται σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για την απόρριψη των δαπανών/φορολογητέων εισροών των υπό κρίση φορολογικών ετών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης απόρριψης των εν λόγω δαπανών, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/11.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	984,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	98,49€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.083,40€

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

Υπ' αριθ./15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	65.370,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	32.685,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	98.055,96€

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

Υπ' αριθ..... /15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/
επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της
Δ.Ο.Υ. Δράμας

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	5.304,56€

Υπ' αριθ./15.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/
επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου της
Δ.Ο.Υ. Δράμας

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	0,00€
Διαφορά φόρου	22.514,70€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022	11.257,35€
Σύνολο φόρου για καταβολή	33.772,05€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.