



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **02.04.2025**

Αριθμός απόφασης: **546**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332240

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01.09.2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **05.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του **του** **με ΑΦΜ**, κατά: **α)**

της με αριθμό/06.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, β) της με αριθμό/06.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, γ) της με αριθμό/06.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, δ) της με αριθμό/06.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, ε) της με αριθμό/06.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α΄ του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 και στ) της με αριθμό/06.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α΄ του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (φαρμακείο), κύριος φόρος ύψους 5.735,25€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 2.867,63€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 410,49€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.013,37€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 234.988,61€ από 195.656,09€ βάσει δήλωσης (διαφορά 39.332,52€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

- Με την με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.304,09€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 4.652,05€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.956,14€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 251.708,72€ από 219.506,70€ βάσει δήλωσης (διαφορά 32.202,02€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με το άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

- Με την με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο υπόλοιπο φόρου ύψους 3.340,36€ του προσφεύγοντος, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του σε 234.988,61€, από 195.656,09€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 39.332,52€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

- Με την με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο υπόλοιπο φόρου ύψους 6.173,43€ του προσφεύγοντος, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του σε 252.503,72€, από 220.301,70€ βάσει δηλώσεων (διαφορά 32.202,02€), με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν.5104/2024.

- Με την με αριθμό/06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α' του ν.5104/2024 ύψους 100,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκλίσεων στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (Μ.Υ.Φ.) έτους 2019, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το νόμο 4174/2013).

- Με την με αριθμό/06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α' του ν.5104/2024 ύψους 100,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκλίσεων στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (Μ.Υ.Φ.) έτους 2020, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το νόμο 4174/2013).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης **06.11.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων άρθρου 53 ν.5104/2024 της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σε εκτέλεση της με αριθμό/29.04.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν. 4172/13. Παραβίαση του άρθρου 11 της Α. 1293/2019 και της εγκυκλίου Ε. 2015/2020. Πλημμελής και αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής. Εκτός και πέραν των ορίων της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστώς δρώσας Διοίκησης, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χωρίς τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου.

2) Νόμω και ουσία αβάσιμη και εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών καθώς και τα εξ αυτής προκύψαντα αποτελέσματα. Ο έλεγχος απολύτως εσφαλμένα, ανατιολόγητα και καταχρηστικά προσδιόρισε το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησής του σε 30%. Ανατιολόγητη, αβάσιμη και εσφαλμένη η επιλογή των ενδεικτικών φαρμάκων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους στα φάρμακα ύψους 30%. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν συνεκτίμησε φύρα σε ποσοστό 10%.

3) Έλλειψη αιτιολογίας των καταλογιζόμενων φόρων και προστίμων. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την επιλογή της ακατάλληλης μεθόδου της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

4) Το πόρισμα του ελέγχου και ο σε βάρος του καταλογισμός προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

5) Η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, συνολικού ποσού προς καταβολή **13.956,14€** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, είναι ανυπόστατη γιατί δεν φέρει υπογραφή, ούτε χειρόγραφο, ούτε ψηφιακή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 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 με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι 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, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις

του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 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, στο άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με την Ε 2015/31.01.2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι: «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. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που

έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....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 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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. B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με την από **06.11.2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. Δράμας πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ (taxis και elenxis), καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

	ΠΟΣΑ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	0,31
ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ	-14.643,09
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	-14.642,78
ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ	156,71
ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΥΡΙΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	1.700,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	416,57
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	914,54
ΔΕΗ	143,20
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.331,02

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

	ΠΟΣΑ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	0,66
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	3.653,86
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.654,52
ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ	207,33
ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΥΡΙΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	3.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	507,66
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	530,76
ΑΣΦΑΛΕΙΑ	6,65
ΔΕΗ	620,49
VODAFONE-ΟΤΕ	840,35
ΑΓΟΡΑ Ή ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ	500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	6.213,24

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Δράμας έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με έμμεσες μεθόδους τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν.5104/2024, 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/13 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με έμμεσες μεθόδους. Επισημαίνει δε, ότι το έτος 2019 έλαβε δάνειο ύψους 9.500,00€ που συμπεριέλαβε στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του και με τα κεφάλαια αυτά κάλυψε τις δαπάνες της χρήσης. Ωστόσο, το ληφθέν ποσό δανείου δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι εισόδημα που εμπίπτει σε μία από τις οριζόμενες στο άρθρο 7

του ίδιου νόμου κατηγορίες (μισθωτή εργασία –συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ε΄ του ν.4172/2013.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν. 4172/13 για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με έμμεσες μεθόδους, παραβίαση του άρθρου 11 της Α. 1293/2019 και της εγκυκλίου Ε. 2015/2020 και πλημμελής και αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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 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».

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν . 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίσθηκε ότι:

«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 ΚΦΔ...

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 3, Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4, Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5, Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και

πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς 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 οριζομένων 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, με την Ε. 2016/2020 με θέμα: «Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)», διευκρινίσθηκε ότι: «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 φορολογούμενου. 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 της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/ δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. -

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ».

Επειδή, με την Ε. 2019/31.01.2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική

Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2019.» διευκρινίσθηκε ότι: «Περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, οι επιχειρήσεις ως απογραφή έναρξης, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι μη διενέργειας απογραφής, μηδενικό αρχικό απόθεμα. Ως απογραφή τέλους, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν έχουν προβεί σε απογραφή. Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2019, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014, το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα τέλους και μηδενικό απόθεμα αρχής, εφόσον δεν υπήρχε απογραφή το προηγούμενο έτος.».

Επειδή, ο αρμόδιος ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. Δράμας, αφού αξιολόγησε:

- Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις οποίες στο φορολογικό έτος 2019 προκύπτουν ζημίες ύψους 14.643,09€ και στο φορολογικό έτος 2020 καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 3.653,86€
- Τους μειωμένους συντελεστές μικτού κέρδους και για τις δύο κρινόμενες χρήσεις 0,51 για το 2019 και 6,42 για το έτος 2020
- Τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν σχετικά με την λιανική αγορά των φαρμάκων, στην οποία το περιθώριο κέρδους του φαρμακοποίου επί της χονδρικής τιμής είναι καθορισμένο με Αποφάσεις του Υπουργού Υγείας και
- Τις πληροφορίες σχετικά με την λιανική τιμή όπως προκύπτουν από το αρχείο της ΗΔΙΚΑ βάσει της οποίας μπορεί να προκύψει το περιθώριο κέρδους επί του κόστους αγοράς,

εισηγήθηκε την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ως της καταλληλότερης εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, που ενέκρινε ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής με την υπ' αριθμό/05.09.2024 απόφασή του.

Ακολούθως, από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε αγορές με συντελεστή ΦΠΑ 6% (αποκλειστικά για φάρμακα), με συντελεστή 13% (φάρμακα και παραφαρμακευτικά προϊόντα) και με συντελεστή 24% (καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα διατροφής κλπ.) και τα εν λόγω εμπορεύματα πωλούνταν με τον αντίστοιχο συντελεστή ΦΠΑ. Βάσει λοιπόν του συντελεστή ΦΠΑ τόσο οι αγορές όσο και οι πωλήσεις ομαδοποιήθηκαν σε τρεις κατηγορίες, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019

ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΠΕΡΙΘΩ- ΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΠΕΡΙΘΩ- ΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 24%
170.963,77	7.562,27	3.129,49	185.212,66	7.793,93	2.649,50	3,37	2,97	ΑΡΝΗΤΙΚΟ
194.655,53€			195.656,09€			0,51%		

Φορολογικό έτος 2020

ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	ΠΕΡΙΘΩ- ΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 6%	ΠΕΡΙΘΩ- ΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 13%	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΚ ΕΠΙ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ 24%
194.512,25	2.657,64	8.233,62	211.584,07	4.949,08	2.973,55	8,06%	46,30	ΑΡΝΗΤΙΚΟ
205.403,51			219.506,70			6,42%		

Από τους ανωτέρω πίνακες, προέκυψε ότι σχεδόν 91,93% των αγορών και 94,66% των πωλήσεων του έτους 2019 και αντίστοιχα σχεδόν 94,69% των αγορών και 96,39% των πωλήσεων του έτους 2020, αφορούσαν φάρμακα με συντελεστή 6%. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους της κατηγορίας των φαρμάκων με συντελεστή 6% σε **3,49%** για το έτος 2019 και σε **8,77%** για το έτος 2020 κατά τον ίδιο τρόπο προσδιορισμού του μικτού περιθωρίου κέρδους επί των πωλήσεων (3,37% για το έτος 2019 και 8,06% για το έτος 2020), ήτοι βάσει των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος. Οι ανωτέρω συντελεστές κρίθηκαν ότι υπολείπονται κατά πολύ σε σχέση με το περιθώριο κέρδους των φαρμακείων στην λιανική πώληση φαρμάκων σύμφωνα/20.11.2015 απόφαση του Υπουργού Υγείας με Θέμα «Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων» και συγκεκριμένα στο άρθρο 3 που ορίζονται τα εξής: «2. Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους (*mark up*) καθορίζεται ως εξής:

- α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ποσοστό έως **35%** επί της χονδρικής τιμής,
- β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό **35%** επί της χονδρικής τιμής,
- γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ σύμφωνα με το κάτωθι πίνακα:

Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (<i>mark up</i>) Φαρμακείου
0-50	30,00%

50,01-100	20,00%
100,01-150	16,00%
.....

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή αιτήθηκε από τον μεγαλύτερο σε αξία προμηθευτή φαρμάκων του προσφεύγοντος, ήτοι το «.....» με **ΑΦΜ**, την αποστολή ηλεκτρονικού αρχείου με τις τιμές των φαρμάκων που αγόρασε στα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων. Σύμφωνα με το απαντητικό έγγραφο της ανωτέρω εταιρίας, για το έτος **2019** η αξία των τιμολογίων αγοράς ανέρχονταν στις 165.929,29€ και αφαιρώντας την αξία των πιστωτικών τιμολογίων ύψους 1.349,84€, σε **164.579,45€**, εκ των οποίων καθαρή αξία **141.108,13€** αντιστοιχούσε σε φάρμακα με τιμή μικρότερη των 50,00€ (ποσοστό 85,74%) και καθαρή αξία **23.471,32€** σε φάρμακα με τιμή μεγαλύτερη των 50,00€ (ποσοστό 14,26%) και για το έτος **2020** η αξία των τιμολογίων αγοράς ανέρχονταν στις 177.415,19€ και αφαιρώντας την αξία των πιστωτικών τιμολογίων ύψους 1.747,72€, σε **175.667,47€**, εκ των οποίων καθαρή αξία **148.341,51€** αντιστοιχούσε σε φάρμακα με τιμή μικρότερη των 50,00€ (ποσοστό 84,44%) και καθαρή αξία **27.325,96€** σε φάρμακα με τιμή μεγαλύτερη των 50,00€ (ποσοστό 15,56%).

Ακολουθώντας, έχοντας τα δεδομένα των φαρμάκων ανά κατηγορία τιμής αγοράς τους, από τον παραπάνω προμηθευτή, η Δ.Ο.Υ. Δράμας επεξεργάστηκε τις αγορές που υπάγονταν στον μειωμένο **συντελεστή Φ.Π.Α. 6% και καθαρής αξίας μικρότερης των 50,00€**, για τα οποία ο συντελεστής μικτού κέρδους ορίζεται από το Υπουργείο Υγείας και με βάση τα προκαθορισμένα περιθώρια κέρδους, προσδιόρισε τον μέσο σταθμικό συντελεστή μικτού κέρδους για τα εν λόγω φάρμακα, σε 30% για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ο οποίος εφαρμόστηκε μόνο στην κατηγορία αυτή για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, ενώ για τις λοιπές κατηγορίες φαρμάκων με συντελεστή ΦΠΑ 6% και τιμή αγοράς μεγαλύτερη των 50,00€, με συντελεστή ΦΠΑ 13% και με συντελεστή ΦΠΑ 24% λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος (έντυπο Ε3). Τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ/Ε3	195.656,09	195.656,09	
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ		39.332,52	39.332,52
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	195.656,09	234.988,61	39.332,52
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	194.655,53	194.655,53	

ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	15.643,65	15.643,65	
ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ		24.689,43	
ΚΕΡΔΗ /ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-14.643,09	24.689,43	39.332,52

Φορολογικό έτος 2020

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ/Ε3	219.506,70	219.506,70	
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ		32.202,02	32.202,02
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	219.506,70	251.708,72	32.202,02
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	205.403,51	205.403,51	
ΜΕΙΟΝ ΕΞΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	12.799,33	12.799,33	
ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ		33.505,88	
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	1.303,86	33.505,88	32.202,02
ΠΛΕΟΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.350,00	2.350,00	
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	3.653,86	35.855,88	32.202,02

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή προσδιόρισε συντελεστή μικτού κέρδους 30%, λαμβάνοντας υπόψη μη αντιπροσωπευτικό δείγμα φαρμάκων. Επισημαίνει ότι με τις αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. με αριθμό 2116/2024, 1374/2023 και 606/2023 ο συντελεστής μικτού κέρδους στα φάρμακα προσδιορίσθηκε μικρότερος του 30% και λήφθηκε υπόψη ποσοστό φύρας 10%, το οποίο δεν συνεκτιμήθηκε στην περίπτωση του. Τέλος υποστηρίζει ότι η Δ.Ο.Υ. Δράμας αυθαίρετα μετέτρεψε τις αγορές του σε πωλήσεις, μη λαμβάνοντας υπόψη το απόθεμα της χρήσης λόγω μη απογραφής και τήρησης βιβλίου αποθήκης.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε το συντελεστή μικτού κέρδους 30% μόνο στα φάρμακα με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% και τιμή αγοράς μικρότερη των 50,00€ και μάλιστα έλαβε υπόψη της τον χαμηλότερο εκ των δύο συντελεστών (30% και 35%) που ορίζονται στην υπ' αριθμό/20.11.2015 απόφαση του Υπουργού Υγείας και τον επαλήθευσε με ενδεικτικό δείγμα φαρμάκων και συγκεκριμένα της τιμής πώλησης τους βάσει ΗΔΙΚΑ και της τιμής αγοράς τους από τον προμηθευτή του προσφεύγοντος.

Επειδή, οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. που επικαλείται ο προσφεύγων εφάρμοσαν μικρότερο συντελεστή, επί του συνόλου των φαρμάκων, ήτοι και αυτών με τιμή μεγαλύτερη των 50,00€ που σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Υγείας έχουν μικρότερο συντελεστή. Και καθόσον ο συντελεστής αυτός εφαρμόσθηκε σε όλες τις κατηγορίες αγοράς αγαθών (με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, 13% και 24%) και όχι μόνο στα φάρμακα, λήφθηκε υπόψη ποσοστό φύρας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή αυθαίρετα μετέτρεψε τις αγορές του σε πωλήσεις, μη λαμβάνοντας υπόψη το απόθεμα της χρήσης.

Ωστόσο, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, μη υπόχρη σε σύνταξη απογραφής και δεδομένου ότι δεν προέβη σε προαιρετική απογραφή, το αρχικό και τελικό απόθεμα λαμβάνεται ως μηδενικό για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων σύμφωνα με την Ε.2019/2020.

Επειδή, η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως βάση το κόστος πωληθέντων για τον προσδιορισμό μιας αξιόπιστης αναλογίας, λαμβάνοντας υπόψη της τις αγορές του προσφεύγοντος με βάση τα τιμολόγια των φορολογικών ετών 2019 και 2020 (ήτοι τα λογιστικά του αρχεία), δηλαδή βασίσθηκε στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης. Το περιθώριο μικτού κέρδους προσδιορίσθηκε συγκρίνοντας τις τιμές αγορών με τις τιμές πωλήσεων βάσει της απόφασης του Υπουργού Υγείας λαμβάνοντας υπόψη τον χαμηλότερο συντελεστή, ο οποίος επαληθεύθηκε με την επεξεργασία ενδεικτικού δείγματος με τις τιμές πώλησης στην Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (ΗΔΙΚΑ). Η δε τεχνική της αρχής των αναλογιών που εφαρμόσθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος είναι διεθνής ελεγκτική πρακτική, η οποία κρίθηκε ως η πιο ενδεδειγμένη από τη φορολογική αρχή. Επίσης, όλες οι παραδοχές του ελέγχου έγιναν προς όφελος του προσφεύγοντος και με γνώμονα την αποτύπωση με αξιόπιστο τρόπο της πραγματικής του οικονομικής κατάστασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νόμου και ουσία αβάσιμης και εσφαλμένης εφαρμογής της αρχής των αναλογιών από την φορολογική αρχή καθώς και εσφαλμένων αποτελεσμάτων ελέγχου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, λόγω της επιλογής ακατάλληλης έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, επί των με ημερομηνία θεώρησης **06.11.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας εκτίθενται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α., **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας άπτεται κυρωτικών διατάξεων νόμου, οπότε και μόνον τίθεται ζήτημα ελέγχου των επιβαλλόμενων από την Διοίκηση περιορισμών στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων και όχι πράξεων προσδιορισμού του φόρου, όπως οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 9...../2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας με το πόρισμα του ελέγχου και τον σε βάρος του καταλογισμό, **απορρίπτεται.**

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β΄ του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Επειδή, στο άρθρο 16 παρ. 1 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 26...../1999 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Α΄ 45), που αποδίδει γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, ορίζεται ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου». Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, διοικητική πράξη η οποία δεν φέρει υπογραφή οργάνου ως αρμόδιου για την έκδοσή της είναι ανυπόστατη και δεν παράγει έννομες συνέπειες. Περαιτέρω δε, για το υποστατό της διοικητικής πράξης απαιτείται και αρκεί το πρωτότυπο της πράξης, το οποίο παραμένει στο αρχείο της υπηρεσίας, να φέρει την υπογραφή του εκδόντος οργάνου (Σ.τ.Ε. 3149-3151/2017 7μ., 4119/2013, 4517/2009). Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη -η οποία διαβιβάσθηκε, με τον φάκελο της υπόθεσης, στο Συμβούλιο της Επικρατείας με το/...../28.3.2018 έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.- δεν έφερε την υπογραφή του εκδόντος αυτήν Προέδρου του Οργανισμού. Ωστόσο, απεστάλη μεταγενεστέρως στο Δικαστήριο, με το/23.4.2018 (αρ. πρωτ. ΕΠ...../23.4.2018) έγγραφο, η προσβαλλόμενη πράξη, όπως αυτή τηρείται σε πρωτότυπη μορφή στην υπηρεσία, η οποία φέρει την ιδιόχειρη υπογραφή -μεταξύ άλλων- και του εκδόντος αυτήν Προέδρου του Οργανισμού (.....). Συνεπώς, η πράξη αυτή έχει νόμιμη υπόσταση, ο δε ανωτέρω λόγος ακυρώσεως πρέπει να απορριφθεί, ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋπόθεσης. (ΣΤΕ 1062/2024).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, συνολικού ποσού προς καταβολή **13.956,14€** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, είναι

ανυπόστατη γιατί δεν φέρει την υπογραφή του, ούτε χειρόγραφη, ούτε ψηφιακή. Ωστόσο η εν λόγω πράξη φέρει προτυπωμένο το ονοματεπώνυμο του.

Επειδή, η φορολογική αρχή διαβίβασε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 συνολικού ποσού προς καταβολή **13.956,14€**, η οποία φέρει προτυπωμένο το ονοματεπώνυμο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας με ιδιόχειρη υπογραφή του.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμό για τα επιβαλλόμενα από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας πρόστιμα, παραταύτα, εκ παραδρομής εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 53 του ν.5104/2024 αντί του ορθού άρθρου 54 περ. 1α΄ και 2α΄ του ν.4987/2022 (καθώς η διαπιστούμενη παράβαση ανάγεται σε χρόνο ισχύος του ν.4174/2013 που κωδικοποιήθηκε μεθ το ν.4987/2022). Δια της παρούσας απόφασης εφαρμόζεται (κατά το ορθόν) το άρθρο 54 του ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **05.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

A) Η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
Διαφορά φόρου	5.735,25€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	2.867,63€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	410,49€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	9.013,37€

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

Β) Η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
Διαφορά φόρου	9.304,09€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν. 4987/2022	4.652,05€
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	13.956,14€

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

Γ) Η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο	6.573,45€

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

Δ) Η με αριθμό/06.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020-31.12.2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο	3.900,43€

Ε) Η με αριθμό/06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν.4987/2022	100,00€

ΣΤ) Η με αριθμό/06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ποσό
--	------

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν.4987/2022	100,00€
---	---------

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.