



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18/01/2023

Αριθμός απόφασης: 175

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./.....07.2022 και/.....07.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./.....07.2022 και/.....07.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Επί της από 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (φαρμακείο), για το φορολογικό έτος 2016, φόρος ποσού 17.564,56€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 8.782,28€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.679,21€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 29.026,05€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 46.377,09€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 490.852,16€ έναντι δηλωθέντων ποσού 444.475,07€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, β) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη του, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 3.931,57€, με το

αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, καθώς και γ) στη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία ποσού 450,00€, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 24.796,89€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 12.398,45€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.037,56€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 41.232,90€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυβείας ύλης 38.567,28€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του στο ποσό των 490.374,33€ έναντι δηλωθέντων ποσού 451.807,05€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, β) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη του, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 27.929,58€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, καθώς και γ) στη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία ποσού 245,00€, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 6.635,49€ σε 792,02€, ήτοι κατά το ποσό των 5.843,47€, λόγω α) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκρών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ποσού 46.377,09€, αλλά και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 203,43€, δαπανών αξίας 1.210,85€.

Με την υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 9.132,36€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 2.651,12€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 1.325,56€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.976,68€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 5.843,47€, β) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του

και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης ποσού 38.567,28€, αλλά και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 177,42€, δαπανών αξίας 739,50€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/07/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθότι ο προσφεύγων εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά του και επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος, επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών (mark up method), ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Αβάσιμη και καταχρηστική η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας. Σε κάθε περίπτωση τα ποσά των 450,00€ και 245,00€ θεωρούνται μικροποσά. Τα δηλωθέντα εισοδήματα καλύπτουν το ύψος των τεκμηρίων. Εσφαλμένο το συμπέρασμα ότι δεν καλύπτονται οι δαπάνες διαβίωσης στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί και επιχειρηματικές δαπάνες.
2. Εσφαλμένη η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα δελτία μείωσης συνταγογραφούμενων φαρμάκων, τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, το rebate, τη

γενικότερη οικονομική κρίση, τον ανταγωνισμό και την μεγάλη απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους με όμορα φαρμακεία.

3. Πλημμελής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Τα συμπεράσματα του ελέγχου σχετικά με τον Συντελεστή Μικτού Κέρδους εδράζονται σε υποθέσεις και παραδοχές.
4. Εσφαλμένη η απόρριψη της έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας, αποσβέσεων Ε.Ι.Χ., κίνησης Ε.Ι.Χ., συντήρησης και επισκευής Ε.Ι.Χ. και διδάκτρων μεταπτυχιακού προγράμματος, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...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. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές

δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές – κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κτλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς

δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς

λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και

αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣτΕ 1893/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014, περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/15.10.2014, αναφορικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται

διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του προσφεύγοντος από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατάξεις άρθρων 28 και 64 ν.4174/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, διαπίστωσε την προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος στο έτος 2016 κατά το ποσό των 450,00€ και στο έτος 2017, κατά το ποσό των 245,00€, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, από πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, που δεν αιτιολογήθηκαν (επαρκώς), κατόπιν επιμερισμού συγκεκριμένων πιστώσεων μεταξύ των δύο συνδικαιούχων, ήτοι του προσφεύγοντος και της μητέρας του (ΑΦΜ), διότι δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους και αν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) και την επεξεργασία αυτών από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, εντοπίστηκαν αρχικώς οι κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Eurobank, με αριθμό GR73.....11010....., οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς:

A/A	Ημερ. Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
2	15/7/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ	900,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ 2016				900,00
3	8/9/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	530,00
4	16/10/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΙΩΑΝΝΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ	160,00
5	17/10/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΙΩΑΝΝΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ	120,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ 2017				810,00

Από το συνολικό ποσό των 810,00€ του έτους 2017, η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε ότι ποσό 320,00€ αιτιολογείται επαρκώς και αφορούσε επιστροφή χρηματικού ποσού που παρείχε η μητέρα του προσφεύγοντος και συνδικαιούχος του λογαριασμού σε τρίτο πρόσωπο (..... με ΑΦΜ) ως ταμειακή διευκόλυνση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσίας σε αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη είναι αβάσιμη και καταχρηστική. Επειδή πράγματι, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή

έλαβε τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα μέτρα ελέγχου και έρευνας στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση της έτερης συνδικαιούχου του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών, μολονότι αναγνώρισε πως ένα μέρος των επίμαχων πιστώσεων αποτελούν δοσοληψίες της τελευταίας με τον , δεδομένου ότι όλες οι επίμαχες πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν είτε από τον ίδιο είτε από πρόσωπο (προφανώς συγγενικό) με το ίδιο επίθετο (..... ή). Επομένως, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, δεν τεκμηριώνεται ότι οι υπό κρίση πιστώσεις συνιστούν αποκρυβέν εισόδημα του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση δεν συντρέχει εξ αυτού του λόγου η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, από τα διαλαμβανόμενα στις από 28/07/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος του προσφεύγοντος (7.734,16€ το 2016 και 7.798,30€ το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 10.115,97€ το 2016 και 19.819,77€ το 2017), βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος	2016	2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	7.734,16	7.798,30
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	7.726,81	7.793,24
Εισόδημα από τόκους καταθέσεων	7,35	5,06
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	10.115,97	19.819,77
Μη εκπιπόμενες προσωπικές δαπάνες (βάσει ελέγχου – επιπλέον των δηλωθέντων)	3.208,50	7.035,46
Μη εκπιπόμενες προσωπικές δαπάνες (βάσει δήλωσης Ε3)	203,00	1.238,77
Ιδιωτικές δαπάνες χωρίς παραστατικά	1.850,00	1.056,00
Πληρωμές σε POS με λήψη Α.Λ.Π.	1.965,96	1.861,76
Φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε	1.022,13	2.821,53
Τέλη κυκλοφορίας	104,86	104,86
Γραμμάτια αυτοκινήτου	1.000,00	1.430,00
Δόσεις απόσβεσης δανείου ΕΙΧ	761,52	4.271,39
Διαφορά Εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-2.381,81	-12.021,47

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εκτίμησε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς του (φαρμακείο) και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελεγκτή και έγκρισής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά του και κεφάλαια καλύπτουν το ύψος των ετήσιων αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 31 – 34 ν.4172/2013.

Ωστόσο, η εξέταση της πλήρωσης των προϋποθέσεων υπαγωγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος πραγματοποιείται με τη σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις πραγματικές προσωπικές δαπάνες διαβίωσης του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης από το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος είναι εσφαλμένο στο βαθμό που σε αυτές έχουν συμπεριληφθεί δαπάνες της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Από τον ανωτέρω πίνακα σε συνδυασμό με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, αρχικά, απέρριψε την έκπτωση δαπανών ποσού 3.208,50€ για το έτος 2016 και 7.035,46€ για το έτος 2017, με το αιτιολογικό ότι αυτές συνιστούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρου 23 περ. ιβ' ν.4172/2013) και ακολούθως, συμπεριέλαβε αυτές τις δαπάνες στο πεδίο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης προκειμένου να εξετάσει την πλήρωση των προϋποθέσεων υπαγωγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος του άρθρου 28 ν.4172/2013. Τούτο, όμως, έχει ως αποτέλεσμα τον συνυπολογισμό των εν λόγω ποσών τόσο ως μειωτικό στοιχείο του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα εισοδήματος, καθότι μείωσαν τα φορολογητέα κέρδη του από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής του δραστηριότητας, όσο και προσθετικό στοιχείο των δαπανών διαβίωσης στο πλαίσιο της παρ. 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013. Επομένως, οι εν λόγω δαπάνες καθόσον έχουν ήδη συμπεριληφθεί ως μειωτικό στοιχείο του εισοδήματος του προσφεύγοντος, εσφαλμένα προσαύξησαν το άθροισμα των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2016, η διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης ανέρχεται σε 826,69€ (7.734,16€ μείον 6.907,47€), ήτοι το δηλούμενο εισόδημα επαρκούσε για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης και κατ' επέκταση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εισοδήματος.

Αντιθέτως, για το φορολογικό έτος 2017, ακόμη και με τον μη συνυπολογισμό των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών ποσού 7.035,46€, το δηλούμενο εισόδημα

δεν επαρκούσε για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθότι η διαφορά εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης είναι αρνητική (7.798,30€ μείον 12.784,31€) και κατ' επέκταση συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός για το φορολογικό έτος 2016, με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός του εισοδήματός του με έμμεσο τρόπο κατόπιν εφαρμογής της τεχνικής ελέγχου της αρχή των αναλογιών να είναι μη νόμιμος, ενώ απορρίπτεται για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».*

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των*

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με 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. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 επισημαίνεται 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, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... 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 εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα

απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς 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 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και

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

έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 01/07/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, τα ακαθάριστα έσοδά του από την εμπορική δραστηριότητα του φαρμακείου ανήλθαν σε 447.616,95€, λοιπά έσοδα σε 4.190,10€, το κόστος πωληθέντων σε 373.511,34€, το μικτό κέρδος του έτους σε 78.295,71€, και το καθαρό κέρδος σε 7.793,24€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2017, το ποσοστιαίο περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 16,6%, επί του κόστους 19,8% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους ήταν 1,7%. Αναλυτικότερα, για το φορολογικό έτος 2017, βάσει βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, ο συντελεστής μικτού κέρδους επί τους κόστους πωληθέντων διαμορφώθηκε για την κατηγορία των φαρμάκων στο 17,6%, των παραφαρμακευτικών στο 92% και των καλλυντικών στο -46%.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της προαναφερθείσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τρίτα πρόσωπα στο πλαίσιο εφαρμογής της ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Κατόπιν εισήγησης των ελεγκτικών οργάνων, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method).

Ακολούθως, ο έλεγχος υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα τριών κατηγοριών εμπορευμάτων και συγκεκριμένα α) φαρμάκων, β) παραφαρμακευτικών και γ) καλλυντικών, με την εφαρμογή επί των αγορών ενός ποσοστού μικτού περιθωρίου κέρδους, που άντλησε από τα στοιχεία των αγορών που έδωσαν οι προμηθευτές του προσφεύγοντος, τις υπουργικές αποφάσεις για την τιμολόγηση των φαρμάκων και τον καθορισμό ποσοστού μικτού κέρδους (mark up) και το διαδίκτυο (www.galinos.gr).

Συγκεκριμένα, για το έτος 2017, όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 50 – 63 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και κατόπιν στάθμισης των τιμών με βάση τη συμμετοχή των ειδών στον

προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, για την κατηγορία των φαρμάκων (συντελεστή ΦΠΑ 6%), συνεκτιμώντας το ποσό αυτόματης έκπτωσης (rebate) ύψους 5.380,60€, το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους προσδιορίστηκε σε 25,3% και τα ακαθάριστα έσοδα σε 393.964,87€, έναντι δηλωθέντων 369.867,55€. Για την κατηγορία των καλλυντικών (πωλούμενων με συντελεστή ΦΠΑ 24%), το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους προσδιορίστηκε σε 10% και τα ακαθάριστα έσοδα σε 28.438,64€, έναντι δηλωθέντων 13.968,68€. Για την κατηγορία των παραφαρμακευτικών (πωλούμενων με συντελεστή ΦΠΑ 13%) επιλέχθηκαν ως αξιόπιστα τα δεδομένα των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Κατόπιν των παραπάνω, για το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 38.567,28€ πλέον ΦΠΑ 3.318,62€.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα δελτία μείωσης συνταγογραφούμενων φαρμάκων, τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα με μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, το rebate, τη γενικότερη οικονομική κρίση, τον ανταγωνισμό και την μεγάλη απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους με όμορα φαρμακεία, ενώ για τον υπολογισμό των συντελεστών μικτού κέρδους έλαβε υπόψη ένα ελάχιστο δείγμα φαρμάκων.

Ωστόσο, το δείγμα για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους των φαρμάκων που βασίστηκε σε 1.725 κωδικούς φαρμάκων, οι οποίοι αντιπροσωπεύουν το 84,8% του συνολικού κόστους αγοράς φαρμάκων, είναι επαρκές για την εξαγωγή μιας αξιόπιστης αναλογίας. Κατά την εξαγωγή του συντελεστή μικτού κέρδους των φαρμάκων συνεκτιμήθηκε το rebate ύψους 5.380,60€, αφού μείωσε ισόποσα το ύψος των προσδιορισθέντων ακαθάριστων εσόδων. Εξάλλου, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει αναφορικά με μειώσεις στις τιμές των φαρμάκων κατά το έτος 2017, τους συντελεστές μικτού κέρδους των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων (τιμολόγια αγοράς και αποδείξεις πώλησης) και την επίδρασή τους στον προσδιορισθέντα συντελεστή μικτού κέρδους φαρμάκων. Επιπροσθέτως, επιμέρους ισχυρισμοί για τη γενικότερη οικονομική κρίση, τον ανταγωνισμό και την μεγάλη απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους με όμορα φαρμακεία προβάλλονται αόριστα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 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, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».*

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με την οποία προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: *«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 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (φαρμακείο), μεταξύ άλλων, δαπάνες, για το φορολογικό έτος 2016, α) αποσβέσεων Ε.Ι.Χ. ποσού 352,50€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, β) κίνησης Ε.Ι.Χ. ποσού 560,22€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, και γ) διδάκτρων μεταπτυχιακού προγράμματος ποσού 1.530,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, και για το φορολογικό έτος 2017, α) μισθοδοσίας ποσού 18.956,04€ λόγω μη εξόφλησής τους με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, β) αποσβέσεων Ε.Ι.Χ. ποσού 2.115,50€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, γ) κίνησης Ε.Ι.Χ. ποσού 1.821,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, δ) συντήρησης και επισκευής Ε.Ι.Χ. ποσού 948,89€ και ε) διδάκτρων μεταπτυχιακού προγράμματος ποσού 3.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα απέρριψε α) αποσβέσεις του με αριθμού κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου ποσού 352,50€ στο έτος 2016 και 2.115,50€ στο έτος 2017 και β) δαπάνες επισκευής και συντήρησής του, ποσού 948,89€ πλέον ΦΠΑ 10,65€, κατά το έτος 2017, διότι το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές ανάγκες του φαρμακείου.

Ωστόσο, δεδομένου ότι τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που δεν χρησιμοποιούνται κατ' αποκλειστικότητα από μία ατομική επιχείρηση (π.χ. επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων κλπ) δεν εμπίπτουν στον πάγιο εξοπλισμό της, περιλαμβάνονται δε στις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των

φυσικών προσώπων (άρθρα 31 και 32 ν.4172/2013), με αποτέλεσμα να μην μπορούν να καταχωρηθούν αποσβέσεις του κόστους των οχημάτων (βλ. Δ. Σταματόπουλος – Α. Καραβοκύρης, Δαπάνες επιχειρήσεων – Ανάλυση - Ερμηνεία, Εκδόσεις forin, σ. 266) ούτε να εκπέσουν δαπάνες που αφορούν τη συντήρησή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η απόρριψη των εξόδων κίνησης του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, ποσού 560,22€ στο έτος 2016 και 1.821,00€ στο έτος 2017, ως μη παραγωγικών, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), είναι εσφαλμένη διότι το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για διανομή φαρμάκων κατ' οίκον, για παραλαβή φαρμάκων από την φαρμακαποθήκη και για την μετακίνηση στα όρια του νομού, για τον εμβολιασμό για την εποχική γρίπη.

Ωστόσο, δεδομένου ότι α) δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων ή ο ΑΦΜ του προσφεύγοντος επί των δικαιολογητικών εγγραφής των δαπανών στα λογιστικά αρχεία β) ούτε προσκομίζονται από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να δικαιολογούν τις μετακινήσεις του, καθότι η φύση της ατομικής του επιχείρησης (φαρμακείου) δεν απαιτεί μετακινήσεις για την εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών σκοπών και γ) πρόκειται για επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο, δεν αποδεικνύεται ότι οι υπό κρίση δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα αντίστοιχα ποσά.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα απέρριψε τη δαπάνη που αφορά καταβολή διδάκτρων παρακολούθησης προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών, ποσού 1.530,00€ στο έτος 2016 και 3.000,00€ στο έτος 2017, ως μη παραγωγική δαπάνη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013.

Επειδή, το πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών «Διοίκηση Υπηρεσιών Υγείας» του Τμήματος Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας απαρτίζεται από μαθήματα Διοίκησης, Ποσοτικών Μεθόδων, Βελτίωσης Ποιότητας, Οικονομικών, Λογιστικής, Μάρκετινγκ και Πληροφοριακών συστημάτων στις υπηρεσίες υγείας και συνεπώς, το πρόγραμμα σπουδών είναι συναφές με την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Επιπρόσθετα, η εξειδίκευση στον τομέα των υπηρεσιών υγείας έχει άμεση σχέση με τη λειτουργία των φαρμακείων, τα οποία λειτουργούν ως μονάδες πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. Επομένως, με δεδομένο ότι ο έλεγχος σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή είναι ανεπίτρεπτος, κρίνουμε ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή απέρριψε την εν λόγω

δαπάνη, η οποία είναι συναφής με την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού του προσφεύγοντος και την ανάπτυξη της επιχείρησής του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα απέρριψε δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 18.956,04€ κατά το έτος 2017 διότι, βάσει της ΚΥΑ 22528/430/2017, η υποχρέωση καταβολής μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο υφίσταται από 01/06/2017, και παράλληλα εσφαλμένα προσδιόρισε το ποσό σε αυτό το ύψος καθότι έπρεπε να μειωθεί κατά 4.190,10€ λόγω επιδότησης του ΟΑΕΔ η οποία αφαιρείται από το κόστος μισθοδοσίας.

Ωστόσο, η εν λόγω ΚΥΑ δεν αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση της δαπάνης μισθοδοσίας, η οποία ρητά καθορίζεται από την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 και εφαρμόζεται για μισθούς που αφορούν από 01/01/2017 και έπειτα. Επιπλέον, το ποσό των 18.956,04€ αφορά τις καθαρές αποδοχές των εργαζομένων, ενώ η επιδότηση του ΟΑΕΔ, την οποία εσφαλμένα ο προσφεύγων καταχώρησε στο σκέλος των εσόδων, μειώνει το συνολικό μισθολογικό κόστος (αποδοχές πλέον ασφαλιστικών και εργοδοτικών εισφορών) το οποίο ανέρχεται σε 29.331,19€. Άρα, ακόμα και αν ο προσφεύγων μείωνε το μισθολογικό κόστος με την ανωτέρω επιδότηση, η οποία υπολείπεται του ύψους των εισφορών, το λογιστικό αποτέλεσμα θα ήταν ουδέτερο. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνη μισθοδοσίας προσωπικού που δεν καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός μόνο ως προς τη δαπάνη διδάκτρων παρακολούθησης προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών, ποσού 1.530,00€ στο έτος 2016 και 3.000,00€ στο έτος 2017, ενώ απορρίπτεται για τις λοιπές.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται για τις λοιπές διαφορές στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./23.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,

β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,

γ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ,

δ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./.....07.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
1	Κέρδη βάσει δήλωσης	7.726,81	7.726,81	7.726,81	0,00
2	Λογιστικές διαφορές ελέγχου		3.931,57	2.401,57	-1.530,00
3	Αποκρυσβείσα ύλη		46.377,09		-46.377,09
4	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1+2+3)	7.726,81	58.035,47	10.128,38	-47.907,09
5	Εισόδημα από ακίνητα				0,00
6	Εισόδημα από κεφάλαιο	7,35	7,35	7,35	0,00
7	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		450,00		-450,00
8	Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης				0,00
9	Φορολογητέο εισόδημα (4+5+6+7+8)	7.734,16	58.492,82	10.135,73	-48.357,09
10	Φόρος που αναλογεί	1.701,00	19.265,56	2.229,34	-17.036,22
11	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	579,37	579,37	579,37	0,00
12	Κύριος φόρος (10-11)	1.121,63	18.686,19	1.649,97	-17.036,22
13	Διαφορά κύριου φόρου		17.564,56	528,34	-17.036,22
14	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		8.782,28	132,09	-8.650,19
15	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		2.679,21		-2.679,21
18	Σύνολο φόρου για καταβολή (13+14+15)		29.026,05	660,43	-28.365,62

**Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

α/ α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
1	Κέρδη βάσει δήλωσης	7.793,24	7.793,24	7.793,24	0,00
2	Λογιστικές διαφορές ελέγχου		27.929,58	24.929,58	-3.000,00
3	Αποκρυσβείσα ύλη		38.567,28	38.567,28	0,00
4	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1+2+3)	7.793,24	74.290,10	71.290,10	-3.000,00
5	Εισόδημα από ακίνητα				0,00
6	Εισόδημα από κεφάλαιο	5,06	5,06	5,06	0,00
7	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		245,00		-245,00
8	Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης				0,00
9	Φορολογητέο εισόδημα (4+5+6+7+8)	7.798,30	74.540,16	71.295,16	-3.245,00
10	Φόρος που αναλογεί	1.715,27	26.512,16	25.081,31	-1.430,85
11	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	3.557,72	3.557,72	3.557,72	0,00
12	Κύριος φόρος (10-11)	-1.842,45	22.954,44	21.523,59	-1.430,85
13	Διαφορά κύριου φόρου		24.796,89	23.366,04	-1.430,85
14	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		12.398,45	11.683,02	-715,43
15	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		4.037,56	3.767,56	-270,00
18	Σύνολο φόρου για καταβολή (13+14+15)		41.232,90	38.816,62	-2.416,28

**Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
Φ.Π.Α.**

φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	34.705,05	38.866,26	34.705,05	-4.161,21
Υπόλοιπο φόρου εισροών	41.340,54	39.658,28	39.658,28	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	6.635,49	792,02	4.953,23	4.161,21
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.635,49	792,02	4.953,23	4.161,21

**Υπ' αριθ./.....07.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
Φ.Π.Α.**

φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	35.436,03	38.754,65	38.754,65	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	44.568,39	36.103,53	40.264,74	4.161,21
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	9.132,36		1.510,09	1.510,09
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		2.651,12	0,00	-2.651,12
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		1.325,56	0,00	-1.325,56

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		3.976,68	0,00	-3.976,68
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	9.132,36	0,00	1.510,09	1.510,09

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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