



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 856

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Την από 03/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016, της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017, της υπ' αριθμ./2-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 και της υπ' αριθμ./2-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου

1/1/2017 -31/12/2017 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 Δ.Ο.Υ Δράμας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**2-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 14.627,17 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 7.313,59 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.035,32 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **24.976,08 €**.

2. Με την υπ' αριθμ./**2-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 16.162,92 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 8.081,46 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.234,54 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **27.478,92 €**.

3. Με την με αριθμό/**2-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους **4.014,33 €** και δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 2.....,25 €.

4. Με την με αριθμό/**2-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους **3.777,28 €** και δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 13.464,92 €.

5. Με την με αριθμό/**2-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.992,71 €**, διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 48.061,73€, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 5.985,42 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α §1 του ΚΦΔ.

6. Με την με αριθμό/**2-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **7.353,98 €**, διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθαρής αξίας 87.602,44 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 14.707,96 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α §1 του ΚΦΔ.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../**3-6-2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2016 και 2017 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων». Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές στο φορολογικό έτος 2016 ύψους 2.441,36 € και στο φορολογικό έτος 2017 ύψους 9.680,00 €. Επιπλέον

διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους των ετών 2016 και 2017 είναι σημαντικά μικρότερος από αυτόν των προηγούμενων ετών.

Επίσης, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των φορολογικών ετών 2016 και 2017 διαπιστώθηκε η μη κάλυψη των δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα με τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της οντότητας (απλογραφικά βιβλία), σύμφωνα με το φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος νόμιμα προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών και συγκεκριμένα την αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους και αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας οντότητας, ως ακολούθως και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016

	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 6%	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 13%	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 24%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 6%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 13%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 23-24%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 6%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 13%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 24%
ΣΥ ΝΟ ΛΟ	192.425,79	16.921,89	31.255,35	219.723,45	19.186,45	19.962,28	250.153,53	19.186,45	37.593,93
	240.063,03 €			258.872,18 €			306.933,91€		
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ			48.061,73 €					

Τα καθαρά λογιστικά κέρδη/ζημιές προσδιορίστηκαν ως εξής:

Ακαθάριστα Έσοδα	306.933,91 €
Κόστος πωληθέντων	240.603,03 €
Μείον : Δαπάνες βιβλίων	20.711,77 €
Καθαρά κέρδη	45.619,11 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.441,26 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	48.060,37 €

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017

	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 6%	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 13%	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 24%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 6%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 13%	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥ ΜΑΤΩΝ 23-24%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 6%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 13%	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 24%
ΣΥ ΝΟ ΛΟ	195.926,51	16.425,16	73.791,57	219.612,08	15.058,46	36.246,44	254.704,46	15.058,46	88.756,50
	286.143,24 €			270.916,98 €			358.519,42€		
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ			87.062,44 €					

Τα καθαρά λογιστικά κέρδη/ζημιές προσδιορίστηκαν ως εξής:

Ακαθάριστα Έσοδα	358.519,42 €
Κόστος πωληθέντων	286.143,24 €
Μείον : Δαπάνες βιβλίων	32.868,54 €
Καθαρά κέρδη	39.507,64 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	2.315,51 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	9.650,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	51.473,15 €

Στη φορολογία Φ.Π.Α, οι ως άνω διαφορές των ακαθάριστων εσόδων προστέθηκαν στις εκροές των φορολογικών περιόδων 1/1/2016 – 31/12/2016 και 1/1/2017 -31/12/2017 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Επίσης, η φορολογική αρχή, επέβαλε στον προσφεύγοντα πρόστιμα του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης με βάση την προσδιορισθείσα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αποκρυσταλλώσιμη αξία των ετών 2016 και 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4987/2022 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρ. 11 της απόφασης Α.1293/2019 της ΑΑΔΕ – ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των διατάξεων.
2. Εσφαλμένα επιβλήθηκαν τα πρόστιμα της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
3. Εσφαλμένος προσδιορισμός του Φ.Π.Α..
4. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικείμενου της εξουσιοδότησης, ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.
5. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων από την επιχείρησή του.
6. Αόριστη και μη αιτιολογημένη η προσβαλλόμενη πράξη – παράνομος καταλογισμός λογιστικών διαφορών
7. Δεν τηρήθηκαν οι κανόνες και αρχές της ειδικότητας, της σαφήνειας επάρκειας που πρέπει να διέπουν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων καθιστώντας τις νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ΚΦΔ περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθμόν/4-10-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την έκθεση ελέγχου, στην οποία δεν γίνεται καμία μνεία για την επιλογή της κατάλληλης έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού, αλλά αρκείται στην αναφορά της αποδοχής της εισήγησης του ελεγκτή μόνο. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα έλαβε υπόψη του τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσής του, ενώ οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 ΚΦΔ προβλέπουν σύγκριση του δηλούμενου εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και όχι τις αντικειμενικές.

Επειδή, στο άρθρο 23 του (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή στο άρθρο 27 "Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης" του Ν.4897/2022 ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. 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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013 , η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 στην εγκύκλιο με αριθμό Ε.2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013." ορίζεται :

«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 ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ](#) , 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:

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 περαιτέρω, στο άρθρο 4 της Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται : «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».

Επειδή σύμφωνα με την από 02/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (σελ. 17), ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και πιο συγκεκριμένα:

- Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις οποίες προκύπτουν ζημίες, άλλα και σημαντικά **μειωμένοι συντελεστές μικτού κέρδους** και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις,
- τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν σχετικά με την λιανική αγορά των φαρμάκων, στην οποία το περιθώριο κέρδους του φαρμακοποιοού επί της χονδρικής τιμής είναι καθορισμένο με Αποφάσεις του Υπουργού Υγείας και
- τις πληροφορίες σχετικά με την λιανική τιμή πώλησης λοιπών παραφαρμακευτικών/καλλυντικών προϊόντων που αντλήθηκαν από το ηλεκτρονικό κατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης, βάσει της οποίας **μπορεί να προκύψει το περιθώριο κέρδους επί του κόστους αγοράς,**

εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών ως την καταλληλότερη εκ των εμέσων τεχνικών ελέγχου. Με την αριθμ,/04-10-2022 απόφασή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δράμας ενέκρινε την χρήση της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2017 αποδεχόμενος την εισήγηση του ελεγκτή. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελούς αιτιολογίας της ανωτέρω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου τρόπου διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων που συμπλήρωσε ο προσφεύγων, των πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ1033/2014 και κάθε άλλης πληροφορίας που περιήλθε στη διάθεση του ελέγχου. Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους δεν επαρκεί για την κάλυψη, τόσο των τεκμαρτών δαπανών, όσο και των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αναλύεται παρακάτω :

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2016		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		
ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-2.442,62 €	-1.555,39 €
ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΥΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	2.355,09 €	191,37 €
ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	14.220,00 €	4.950,00 €
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ (ΑΡ.43 ^Α ΚΦΕ)	723,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	14.855,47 €	3.585,98 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	18.441,45 €	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2016		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 727-728)	13.858,71 €	580,96 €
ΕΝΟΙΚΙΟ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΠΑΙΔΙΩΝ (ΚΩΔ. 817)	1.140,00 €	

ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ	306,66 €	
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ (Φ.Ε., ΕΝΦΙΑ κλπ)	13.146,19 €	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ, ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΠΟΛ1033/2014)	2.849,07	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	31.300,63 €	
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΤΕΚΜΗΡΙΑ 2016		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	
ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	8.836,40 €	
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	7.595,00 €	
ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΕΤΗΣΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΗ	2.500,00 €	
ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	13.858,71 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜ.ΔΑΠΑΝΩΝ:	32.790,11 €	

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2017		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		
ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-45.779,29 €	-1.090,05 €
ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΥΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	1.233,12 €	
ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	13.980,00 €	5.040,00 €
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ (ΑΡ.43 ^Α ΚΦΕ)	2.406,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	0,00 €	3.949,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.949,95 €	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2017		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 727-728)	14.009,69 €	579,42 €
ΕΝΟΙΚΙΟ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΠΑΙΔΙΩΝ (ΚΩΔ. 817)	4.560,00 €	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	586,67 €	
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ (Φ.Ε., ΕΝΦΙΑ κλπ)	6.531,86 €	
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	176,38 €	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ, ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ (ΠΟΛ1033/2014)	3.284,45 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	29.149,05 €	
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΤΕΚΜΗΡΙΑ 2017		
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	
ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	8.836,40 €	
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	7.595,00 €	
ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΕΤΗΣΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΔΑΠΑΝΗ	2.500,00 €	
ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	14.009,69 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΔΑΠΑΝΩΝ:	32.941,09 €	

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 και την Εγκύκλιο

Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... .

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ και διευκρινίστηκε ότι:

«2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας. Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με

τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακριβείας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αποδιδόμενες παραβάσεις του άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ. δεν στοιχειοθετούνται, στο βαθμό που η φορολογική αρχή δεν εξατομικεύει τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν κάθε μία περίπτωση των παραβάσεων αυτών, και συνεπώς ελλείπει ουσιώδες τυπικό στοιχείο των αντίστοιχων πράξεων, οι οποίες πρέπει να ακυρωθούν συνολικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994, ΔΕφΑΘ 1526/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, "Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕφΑΘ). Όμοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ."

Επειδή, εν προκειμένω, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν τις παραβάσεις αυτές, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ούτε ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση. Δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται, με αναφορά των συγκεκριμένων αγαθών τα οποία φέρεται ότι είχε πωλήσει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης.

Επειδή, από τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίους (Ε2015/2020, Α1008/2020, Ε2016/2020) για τις έμμεσες τεχνικές των περιπτώσεων α' και δ' του άρθρου 27 του ΚΦΔ, δεν προκύπτει η επιβολή αυτοτελών προστίμων, κατόπιν διαπίστωσης επιπλέον ακαθάριστων εσόδων λόγω εφαρμογής των εν λόγω έμμεσων τεχνικών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, μη ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε πρόστιμο κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, όμως περαιτέρω εφάρμοσε τα προβλεπόμενα επί των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου (σώρευση προστίμων), που είχε ως αποτέλεσμα να μην συνυπολογιστεί πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ στις εκδοθείσες με αριθ. &/2-12-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορ. περιόδων 1/1 - 31/12/2016 & 1/1 - 31/12/2017 αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτών, και ενώ όπως προαναφέρθηκε δε θα έπρεπε να εκδοθούν αυτοτελή πρόστιμα της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, τα πρόστιμα αυτά με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι πρέπει να διατηρηθούν μεν, αλλά να περιοριστεί στο ποσό που αντιστοιχεί στο 50% της καταλογισθείσας διαφοράς ΦΠΑ, αφού λόγω εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου (σώρευση) στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΠΑ των οικείων ετών, δεν περιλαμβάνεται ποσό προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58^Α παρόλο που έχει προκύψει διαφορά κυρίου φόρου, λόγω διαπίστωσης μεγαλύτερων φορολογητέων εκρών από τις δηλωθείσες. Το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ που καταλογίζεται στις οικείες πράξεις Φ.Π.Α. προκύπτει αποκλειστικά από τη διαφορά του φόρου εισροών, που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα το πρόστιμο, το οποίο επιβλήθηκε με τη με αριθ./2-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των **2.007,17 €** (4.014,33 * 50%), που θα έπρεπε κατά το ορθόν να επιβληθεί, βάσει του άρθρου 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. Ομοίως το πρόστιμο, το οποίο επιβλήθηκε με τη με αριθ./2-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ φορ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, θα πρέπει να διατηρηθεί αλλά να περιοριστεί στο ποσό των **1.888,64 €** (3.777,28 * 50%)

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παράνομου καταλογισμού Φ.Π.Α. με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αντίθετα προς τις κοινοτικές οδηγίες και την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: *«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου».* Εξάλλου, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 3 ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του Φ.Π.Α. που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή (βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Mencí, σκέψη 18 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, ?kerberg Fransson, σκέψη 25).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: *«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο*

Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται :

«... 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 στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 02/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Δράμας, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...*Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό*».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άρθρου 27 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1008/2020 εγκύκλιος εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ μεθόδων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με την ανωτέρω κανονιστική πράξη της Διοίκησης (Πολ.1050/2014) δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του ΚΦΔ προβλεπομένων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου[προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ

με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. adhocΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, η εν λόγω κανονιστική πράξη της Διοικήσεως δεν επενεργεί επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύει τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 ΚΦΔ ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η κανονιστική πράξη που αφορά στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εκδόθηκε άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια η κανονιστική πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας, άλλως πλημμελούς αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, με την Α 1008/20-01-2020 (Β'88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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 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](#)».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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 προσδιορισθεί 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. ...

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των κρινόμενων ετών προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις. Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση πραγματοποιεί αγορές με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% που αντιστοιχούν αποκλειστικά σε φάρμακα, με συντελεστή 13% που αντιστοιχούν σε φάρμακα και κάποια παραφαρμακευτικά προϊόντα (βρεφικά γάλατα, ταινίες μέτρησης ζαχάρου κλπ) και με συντελεστή 23% (μέχρι 31/05/2016) και 24% που αντιστοιχούν σε καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα διατροφής κλπ. Αντίστοιχα, στο σκέλος των πωλήσεων τα εν λόγω εμπορεύματα πωλούνται στον ίδιο συντελεστή Φ.Π.Α..

Σχεδόν 80% των αγορών και 85% των πωλήσεων του έτους 2016 και αντίστοιχα σχεδόν 70% των αγορών και 80% των πωλήσεων του έτους 2017, αφορούν φάρμακα με συντελεστή 6%. Το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους της κατηγορίας των φαρμάκων με συντελεστή 6% ανέρχεται σε 14,19% για το 2016 και σε 12,09% για το 2017, βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την αριθμό Γ5(α)/οικ.88979/20.11.2015 Απόφαση του Υπουργού Υγείας με Θέμα «Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων», με την οποία ορίζεται το περιθώριο κέρδους των φαρμακείων στην λιανική πώληση φαρμάκων και τα δεδομένα των αγορών και πωλήσεων των ελεγχόμενων ετών, έκρινε ότι για την κατηγορία φαρμάκων με συντελεστή 6% η αναλογία/ποσοστού μικτού κέρδους επί του κόστους είναι 30%

Σε αντίθεση με την προηγούμενη κατηγορία των φαρμάκων όπου το περιθώριο κέρδους επί του κόστους είναι καθορισμένο με αποφάσεις του Υπουργού Υγείας, στις αγορές με 24% που αφορούν σε καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα διατροφής κλπ ο υπολογισμός περιθωρίου έγινε με στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το ηλεκτρονικό κατάστημα που διατηρεί ο προσφεύγων. Το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους της κατηγορίας των καλλυντικών, βιταμινών κλπ με συντελεστή 24% ανέρχεται στο 26,96%, ενώ βάσει των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα ανέρχεται σε -36,13 % για το 2016 και σε -50,88% για το 2017. Το ποσοστό αυτό μειώθηκε στο 20,28% κατόπιν στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο.

Όσον αφορά στις αγορές με συντελεστή 13% που αντιστοιχούν σε φάρμακα και κάποια παραφαρμακευτικά προϊόντα (βρεφικά γάλατα, ταινίες μέτρησης ζαχάρου κλπ) δεν κατέστη δυνατός ο προσδιορισμός αξιόπιστης αναλογίας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, καθώς για τα φάρμακα με συντελεστή 13% υφίστανται τα ίδια περιθώρια κέρδους με τα φάρμακα με συντελεστή 6%, αλλά για τα λοιπά παραφαρμακευτικά προϊόντα με συντελεστή 13% ο έλεγχος δεν έχει στοιχεία σχετικά με τη λιανική τιμή πώλησής τους ή το μικτό περιθώριο κέρδους.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιχείρησή του δεν έχει περιορισμένο εύρος δραστηριότητας, αλλά πουλάει διαφορετικά μεταξύ τους προϊόντα, ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο αποθέματος με αποτέλεσμα να αγνοήσει την τεράστια ποσότητα που βρίσκεται στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησής του, ότι λόγω του υψηλού ανταγωνισμού προέβη σε εκπτώσεις σε συνταγογραφούμενα και μη συνταγογραφούμενα προϊόντα με αποτέλεσμα το περιθώριο κέρδους να ανέρχεται σε ποσοστά 8% - 9% και ότι από κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα του ελέγχου ότι υφίσταται απόκρυψη από την επιχείρησή του.

Επειδή οι αγορές και οι πωλήσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης ομαδοποιούνται σε τρεις κατηγορίες ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α. σε αγορές με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% που αντιστοιχούν αποκλειστικά σε φάρμακα, με συντελεστή 13% που αντιστοιχούν σε φάρμακα και κάποια παραφαρμακευτικά προϊόντα (βρεφικά γάλατα, ταινίες μέτρησης ζαχάρου κλπ) και με συντελεστή 23% (μέχρι 31/05/2016) και 24% που αντιστοιχούν σε καλλυντικά, βιταμίνες, συμπληρώματα

διατροφής κλπ. και βάσει αυτής της ομαδοποίησης διενεργήθηκε ο έλεγχος. Περαιτέρω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων της είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων της.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων αφενός δεν προχώρησε στη σύνταξη απογραφής οικειοθελώς προκειμένου να επικαλεστεί την ύπαρξη αποθεμάτων και αφετέρου δεν τέθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία περί αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ο έλεγχος εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη ότι τα αποθέματα τέλους δεν παρουσιάζουν μεταβολή έναντι των αποθεμάτων αρχής των ελεγχόμενων χρήσεων και βασίστηκε αποκλειστικά στις αγορές του προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό περί προσφορών και εκπτώσεων των εμπορευμάτων και συμπιεσμένων περιθωρίων κέρδους παραθέτουμε αυτούσια απόσπασμα από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελίδα 23. *«Τα εμπορεύματα και οι τιμές τους συλλέχθηκαν από την αρχική σελίδα του ηλεκτρονικού καταστήματος και τις υποενότητες «ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ», «ΠΡΟΣΦΟΡΕΣ», «ΝΕΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ» και «TOP 10 ΠΡΟΪΟΝΤΑ». Από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν από τον ιστότοπο προκύπτει ο παρακάτω πίνακας και το εύρος του περιθωρίου κέρδους ανά προϊόν κυμαίνεται μεταξύ 7,31% και 156,51%. Ο έλεγχος αφαιρώντας τις τρεις μικρότερες και τρεις μεγαλύτερες τιμές μικτού περιθωρίου κέρδους υπολόγισε το μέσο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους σε 26,96%. Σημειώνεται ότι οι συγκεκριμένες τιμές λιανικής και συνεπακόλουθα το περιθώριο κέρδους προέκυψαν από δεδομένα που αντλήθηκαν από το ηλεκτρονικό κατάστημα κατά το Β' εξάμηνο του 2017, προϊόντα που πωλούνται μέσω διαδικτύου με έκπτωση λόγω του ευρύτερου ανταγωνισμού τιμών με ομοειδείς επιχειρήσεις που προβάλλονται σε διαδικτυακές αγορές, όπως ο ιστότοπος «skroutz.gr». Ακόμη και με αυτά τα δεδομένα του συμπιεσμένου περιθωρίου κέρδους λόγω ευρύτερου ανταγωνισμού μέσω του διαδικτύου, αλλά και την αφαίρεση «ακραίων» τιμών, το περιθώριο κέρδους που προκύπτει είναι σημαντικά υψηλότερο από αυτό που προκύπτει από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων.»*

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ώστε να αποδεικνύει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο του ελάχιστου δυνατού ποσοστού που προσδιόρισε ο έλεγχος. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυθαίρετα τα ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους, αλλά στηρίχθηκε στις τιμές αγοράς και πώλησης των προϊόντων ανά συντελεστή Φ.Π.Α., όπως αυτές ίσχυαν κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή οι από 02/12/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, πόρισμα το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές*

συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 ν. 4172/2013:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 18 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται :

«1. Ενσώματα , βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία . Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπíπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα».

Επειδή, στο [άρθρο 24 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β) 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της

επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.) 8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.».

Επειδή στην ΠΟΛ1073/2015 με θέμα «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013» διευκρινίζεται :

« 5.γ. Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται, ότι ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους.

Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - Ν.4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα:

Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους ([παρ.5 άρθρου 37 Ν.4308/2014](#)). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους. Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, **αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους**, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.».

Επειδή στο παράρτημα Α του [Ν.4308/2014](#) ορίζεται ότι:

«**Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset)**: Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις

Έξοδο (Expense): Η μείωση των περιουσιακών στοιχείων (οικονομικών πόρων) ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας».

Επειδή στη λογιστική οδηγία εφαρμογής του Ν.4308/2014 διευκρινίζεται ότι:

«18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα —ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου....

18.1.10 **Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία** και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), **δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών** ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,

δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το με αρ. .../12-7-2017 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρίας «.....», καθαρής αξίας 9.650,00€ που αφορά στην κατασκευή ηλεκτρονικού καταστήματος, θεωρώντας ότι αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο και θα έπρεπε να καταχωρηθεί στα πάγια και όχι να αποσβεσθεί εφάπαξ στο έτος κτήσης.

Επειδή σύμφωνα με την ως άνω λογιστική οδηγία εφαρμογής των ΕΛΠ, η κατασκευή ηλεκτρονικού καταστήματος (e shop) αποτελεί δαπάνη για την εκκίνηση νέας λειτουργίας της προσφεύγουσας οντότητας.

Επειδή ούτως ή άλλως, τα έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αποσβένονται εφάπαξ στο χρόνο κτήσης τους, καθώς δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014).

Με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων ορθώς εξέπεσε τη δαπάνη για την κατασκευή ηλεκτρονικού καταστήματος εντός του φορολογικού έτους 2017, ήτοι εντός του χρόνου κτήσης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του γίνεται αποδεκτός και η με αριθμό/2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας θα πρέπει να τροποποιηθεί ως ακολούθως :

Καθαρά λογιστικά κέρδη φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ακαθάριστα Έσοδα	358.519,42 €	358.519,42 €
Κόστος πωληθέντων	286.143,24 €	286.143,24 €
Μείον : Δαπάνες βιβλίων	32.868,54 €	32.868,54 €
Καθαρά κέρδη	39.507,64 €	39.507,64 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	2.315,51 €	2.315,51 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	9.650,00 €	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	51.473,15 €	41.823,15

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	14.514,12	65.987,27	56.337,27	41.823,15
	της συζύγου	4.788,00	4.788,00	4.788,00	
Φόρος υπόχρεου		2.433,32	18.596,24	14.253,74	11.820,42
Φόρος της συζύγου		718,20	718,20	718,20	
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε από Τόκους – μερίσματα		460,93	460,93	460,93	
Χρεωστικό ποσό		2.690,59	18.853,51	14.511,01	11.820,42
Πλέον Τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου		149,04	149,04	149,04	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.081,46	11.820,42 X 50% =5.910,21	5.910,21
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		55,31	3.289,85	2.551,30	2.495,99
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		404,95	404,95	404,95	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	4.599,89	32.078,81	24.826,51	20.226,62
	για επιστροφή				

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
56.337,27 €	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	10.000,00	6,50%	650,00
	16.337,27	7,50%	1.225,30
Σύνολο	56.337,27		2.551,30

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, με ΑΦΜως ακολούθως :

α) Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016,

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

β) Τη μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση**:

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 -31/12/2016 και

- της υπ' αριθμ./2-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 1/1/2017 -31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	24.976,08 €	24.976,08 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

β) Η υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	27.478,92 €	20.226,62 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

γ) Η υπ' αριθμ./2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή		4.014,33 €	4.014,33 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.....,25 €	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

δ) Η υπ' αριθμ.**/2-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή		3.777,28 €	3.777,28 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.991,64	526,72	526,72

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

ε) Η υπ' αριθμ.**/2-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	2.992,71 €	2.007,17 €

στ) Η υπ' αριθμ.**/2-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	7.353,98 €	1.888,64 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.