



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, 28/03/2023

Αριθμός απόφασης: 621

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από 30/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./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./2022 και/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./2022 και/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. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 30/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2016 ποσού 14.390,00€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση (φαρμακείο), φόρος ποσού 4.470,03€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 2.235,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 236,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.941,27€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 32.065,82€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της στο ποσό των 185.692,95€ έναντι δηλωθέντων ποσού 153.627,13€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, και β) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη

της, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 2.494,12€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2017 ποσού 6.420,72€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ποσού 4.747,50€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 2.373,75€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 373,93€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.495,18€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στη διαπίστωση αποκρυσταλλώσεως ύλης 19.074,91€, λόγω προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της στο ποσό των 171.803,42€ έναντι δηλωθέντων ποσού 152.728,51€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών, και β) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 9.963,34€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.406,63€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 1.152,46€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 576,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.728,69€, λόγω α) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 32.065,82€, αλλά και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 189,84€, δαπανών αξίας 820,16€.

Με την υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 546,90€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 2.878,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 1.439,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 4.317,00€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.406,63€, β) επαναπροσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και διαπίστωσης

αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 19.074,95€, αλλά και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 14,77€, δαπανών αξίας 61,53€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 01/11/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα 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 η προσφεύγουσα εμφάνιζε προσωπικές δαπάνες διαβίωσης που δεν καλύπτονταν από το διαθέσιμο εισόδημά της. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, 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.

Η προσφεύγουσα, 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. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε τη δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών κατά τον προσδιορισμό του δηλούμενου εισοδήματος. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Το ύψος της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης δεν δικαιολογεί την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
2. Εσφαλμένος νομικά ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων με τη χρήση συντελεστή μικτού κέρδους 30%.
3. Παράνομος ο προσδιορισμός των εκρών του ΦΠΑ με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών στη φορολογία εισοδήματος.
4. Εσφαλμένη η απόρριψη της έκπτωσης των δαπανών κινητής τηλεφωνίας και αγοράς κινητού τηλεφώνου, UPS, ηλεκτρικής καφετιέρας, φορτιστή αυτοκινήτου, διαφημιστικών ημερολογίων, ηλεκτρικής σκούπας, φυτών εσωτερικού χώρου, και

χρεωστικών τόκων για οφειλές σε προμηθευτή ποσού 7.733,64€ και 5.476,69€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

5. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκροών των δαπανών που κρίθηκαν μη παραγωγικές στη φορολογία εισοδήματος.

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 01/11/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, προκύπτει ότι, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της Α.1293/2019, το ποσό του δηλωθέντος πραγματικού εισοδήματος της προσφεύγουσας (422,54€ το 2016 και 1.688,64€ το 2017) δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης (που προσδιορίστηκαν σε 1.987,06€ το 2016 και 1.764,45€ το 2017), βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος	2016	2017
Πραγματικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία	125,04	125,04
Εισόδημα από τόκους καταθέσεων	1,11	0,60
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	296,39	603,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα εισοδήματα	0,00	960,00
Συνολικό ποσό δηλούμενου πραγματικού ατομικού εισοδήματος	422,54	1.688,64
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.638,74	520,90
Δαπάνη αγοράς αγαθών	0,00	65,00
Φόροι - Τέλη - Εισφορές	348,32	1.178,55
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	1.987,06	1.764,45
Διαφορά εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-1.564,52	-75,81

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 της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητάς της (φαρμακείο) και συγκεκριμένα, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελεγκτή και έγκρισής της από

τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, με την υπ' αριθ. πρωτ./16.09.2022 απόφασή του.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης από το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος είναι εσφαλμένο διότι στο δηλωθέν εισόδημα δεν έχει συνυπολογιστεί η δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο, ποσού 10.000,00€ και 5.500,00€ στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Ωστόσο, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι να έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και να εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες πραγματικού εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου (μισθωτή εργασία – συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ύψος της μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης είναι τέτοιο που δεν δικαιολογεί την προσφυγή του ελέγχου σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματός της και παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας. Ωστόσο, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση το άρθρο 28 του ν.4172/2013 δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος με έμμεσο τρόπο (έμμεση τεχνική άρθρου 27 ΚΦΔ ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο) στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι οριζόμενες από το ίδιο άρθρο προϋποθέσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας. Πράγματι, από τα διαλαμβανόμενα στις από 01/11/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ σε συνδυασμό με το υποσύστημα Εσόδων του πληροφοριακού συστήματος Taxis προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα συνυπολόγισε στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας φόρους, τέλη και εισφορές φορολογικών ετών 2016 και 2017 ποσού 348,32€ και 1.178,55€ αντίστοιχα, καθώς τα ποσά αυτά ανάγονται μεν στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αλλά βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν στα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα Taxis, υποσύστημα Εσόδων, κατά το έτος 2016

καταβλήθηκαν φόροι/τέλη 126,08€, ενώ κατά το έτος 2017 καταβλήθηκαν φόροι/τέλη ύψους 464,40€.

Επομένως, η διαφορά εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας επαναπροσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος	2016	2017
Πραγματικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία	125,04	125,04
Εισόδημα από τόκους καταθέσεων	1,11	0,6
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	296,39	603
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0	0
Αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα εισοδήματα	0	960
Συνολικό ποσό δηλούμενου πραγματικού ατομικού εισοδήματος	422,54	1.688,64
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.638,74	520,9
Δαπάνη αγοράς αγαθών	0	65
Φόροι - Τέλη - Εισφορές	126,08	464,40
Σύνολο προσωπικών δαπανών διαβίωσης	1.764,82	1.050,30
Διαφορά εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες	-1.342,28	638,34

Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2016, το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθότι η διαφορά εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης είναι αρνητική (422,54€ μείον 1.764,82€) και κατ' επέκταση συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013 για έμμεσο προσδιορισμό εισοδήματος.

Αντιθέτως, για το φορολογικό έτος 2017, η διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης ανέρχεται σε 638,34€, 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 απορρίπτεται για το φορολογικό έτος 2016, ενώ προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός για το φορολογικό έτος 2017, με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός του εισοδήματός της με έμμεσο τρόπο κατόπιν εφαρμογής της τεχνικής ελέγχου της αρχή των αναλογιών να είναι μη νόμιμος και συνακόλουθα παρέλκει η εξέταση του δεύτερου και τρίτου προβαλλόμενου λόγου ως προς το έτος αυτό. Με την παρούσα απόφαση υιοθετείται ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017.

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

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας*

και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με 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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα. Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση

εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 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 01/11/2022 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι, βάσει βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, κατά το έτος 2016, τα ακαθάριστα έσοδά της από την εμπορική δραστηριότητα του φαρμακείου ανήλθαν σε 153.627,13€, το κόστος πωληθέντων σε 150.940,22€, το μικτό κέρδος σε 2.686,91€, οι πάσης φύσεως δαπάνες και έξοδα σε 17.076,91€ και οι ζημιές σε 14.390,00€, και κατά το έτος 2017, τα ακαθάριστα έσοδά της από την εμπορική δραστηριότητα του φαρμακείου ανήλθαν σε 152.728,51€, το κόστος πωληθέντων σε 137.633,17€, το μικτό κέρδος σε 15.095,34€, οι πάσης φύσεως εκπιπτόμενες

δαπάνες και έξοδα σε 21.516,06€ και οι ζημιές σε 6.420,72€. Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι, κατά το έτος 2016, το ποσοστιαίο περιθώριο μικτού κέρδους της επιχείρησης ήταν επί των εσόδων 1,75%, επί του κόστους 1,78% και ο συντελεστής καθαρού κέρδους αρνητικός (-9,37%).

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 της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ η εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών (mark up method), με την υπ' αριθ. πρωτ./16.09.2022 απόφασή του.

Ακολούθως, ο έλεγχος υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορευμάτων και συγκεκριμένα α) φαρμάκων, β) παραφαρμακευτικών ειδών και γ) καλλυντικών, με την εφαρμογή επί του κόστους πωληθέντων ενός ποσοστού μικτού περιθωρίου κέρδους ύψους 30%, που άντλησε i) από τις υπουργικές αποφάσεις για την τιμολόγηση των φαρμάκων, οι οποίες καθορίζουν για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) έως 35% επί της χονδρικής τιμής τους, για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα που δεν αποζημιώνονται από φορείς κοινωνικής ασφάλισης ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) έως 35% επί της χονδρικής τιμής τους, και για τα αποζημιούμενα φάρμακα από φορείς κοινωνικής ασφάλισης ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) που ξεκινά από 30% για χονδρική τιμή έως 50,00€ που βαίνει μειούμενο με την αύξηση της χονδρικής τιμής τους, και ii) για τα υπόλοιπα είδη από ομοειδείς επιχειρήσεις της περιοχής που προσδιόρισαν το μικτό περιθώριο κέρδους σε ποσοστό 30% με 40%.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τους υπολογισμούς που καταγράφονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για το έτος 2016, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 185.692,95€, έναντι δηλωθέντων 153.627,13€ και ο συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων προσδιορίστηκε σε 23,08%. Κατόπιν των παραπάνω και δεδομένου ότι οι πωλήσεις των εν λόγω αγαθών αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν αποκρυσταλλωμένες φορολογητέες εκροές κατ' αναλογία συμμετοχής των εφαρμοζόμενων

συντελεστών ΦΠΑ στις δηλούμενες φορολογητέες εκροές, για το φορολογικό έτος 2016, συνολικού ποσού 32.065,82€ πλέον ΦΠΑ 2.369,25€.

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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι, για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους, ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του, ως κύρια πηγή πληροφοριών, τα δεδομένα της επιχείρησής της, συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με φορολογικά στοιχεία πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή ερευνώντας βιβλία παραγγελιών. Ωστόσο, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει συντελεστής διαφορετικός από αυτόν που εφαρμόστηκε και να άγει σε διαφορετικό αποτέλεσμα από το εξαχθέν.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός των εκροών του ΦΠΑ με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών στη φορολογία εισοδήματος, είναι παράνομος. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν.4174/2013, τα έσοδα που προσδιορίζονται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ 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 της προσφεύγουσας 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 ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ... 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 το άρθρο 24 του ίδιου νόμου 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', ... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή του 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. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.... 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... Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 , κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν.1249/1982 . Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες... Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα: ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας (φαρμακείο) δαπάνες, για το φορολογικό έτος 2016, α) αγοράς κινητού τηλεφώνου καθαρής αξίας 68,30€, συσκευής πολυτοποίησης (μπλέντερ) καθαρής αξίας 32,52€, συσκευής αδιάλειπτης παροχής ενέργειας (UPS) καθαρής αξίας 81,30€, ηλεκτρικής καφετιέρας καθαρής αξίας 271,55€, και ηλεκτρικής σκούπας καθαρής αξίας 365,85€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 24 του ν.4172/2013, λόγω μη εγγραφής τους στο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων) και μη διενέργειας αποσβέσεων, β) αγοράς φορτιστή αυτοκινήτου καθαρής αξίας 20,24€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. ιβ' του ν.4172/2013, γ) αγοράς διαφημιστικών ημερολογίων καθαρής αξίας 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2880/2001, δ) κινητής τηλεφωνίας καθαρής αξίας 62,52€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, λόγω μη προσκόμισης κατάλληλου δικαιολογητικού, ε) λογαριασμών ηλεκτρικής ενέργειας καθαρής αξίας 260,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, λόγω διπλοεγγραφής, στ) τόκων και συναφών εξόδων συνολικής αξίας 1.413,96€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, λόγω μη προσκόμισης κατάλληλου δικαιολογητικού, και για το φορολογικό έτος 2017, α) κινητής τηλεφωνίας καθαρής αξίας 61,53€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, λόγω διπλοεγγραφής και μη προσκόμισης κατάλληλου δικαιολογητικού, β) ιδίochρησης συνολικού ποσού 3.184,72€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. η' του ν.4172/2013, γ) μισθοδοσίας ποσού 6.717,09€ λόγω μη εξόφλησης με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα απέρριψε τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας και αγοράς κινητού τηλεφώνου, UPS, ηλεκτρικής καφετιέρας, φορτιστή αυτοκινήτου, διαφημιστικών ημερολογίων, ηλεκτρικής σκούπας, φυτών εσωτερικού χώρου, και χρεωστικών τόκων για οφειλές σε προμηθευτή ποσού 7.733,64€ και 5.476,69€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Ωστόσο, οι αγορές κινητού τηλεφώνου, UPS, ηλεκτρικής καφετιέρας, φορτιστή αυτοκινήτου, και ηλεκτρικής σκούπας δε συνιστούν έξοδα που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά πάγια, οι αποσβέσεις των οποίων εκπίπτουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις του

άρθρου 22 του ίδιου νόμου περί κατάλληλων και πρόσφορων δικαιολογητικών, όπως είναι τα απολογιστικά στοιχεία των αποσβέσεων. Η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε τα ανωτέρω πάγια στο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων) ούτε διενέργησε αποσβέσεις επί των παγίων αυτών. Επίσης, αναφορικά με την δαπάνη για αγορά διαφημιστικών ημερολογίων, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση απόδοσης τελών διαφήμισης, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που αφορούν στην αγορά φυτών εσωτερικού χώρου και σε χρεωστικούς τόκους για οφειλές σε προμηθευτή ποσού 7.733,64€ και 5.476,69€ για τα έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης ορισμένων δαπανών προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την

πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣΤΕ Τμ. Β' 3153/2006).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, μεταξύ άλλων, φόρος εισροών που βάρυνε δαπάνες α) για το φορολογικό έτος 2016, αγοράς κινητού τηλεφώνου καθαρής αξίας 68,30€ πλέον ΦΠΑ 15,71€, συσκευής πολυτοποίησης (μπλέντερ) καθαρής αξίας 32,52€ πλέον ΦΠΑ 7,48€, συσκευής αδιάλειπτης παροχής ενέργειας (UPS) καθαρής αξίας 81,30€ πλέον ΦΠΑ 18,70€, ηλεκτρικής καφετιέρας καθαρής αξίας 271,55€ πλέον ΦΠΑ 20,57€, ηλεκτρικής σκούπας καθαρής αξίας 365,85€ πλέον ΦΠΑ 84,15€, φορτιστή αυτοκινήτου καθαρής αξίας 20,24€ πλέον ΦΠΑ 4,66€, και διαφημιστικών ημερολογίων καθαρής αξίας 100,00€ πλέον ΦΠΑ 24,00€, , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες που κρίθηκαν μη παραγωγικές στη φορολογία εισοδήματος.

Ωστόσο, οι προαναφερθείσες δαπάνες για την αγορά παγίων ουδέποτε καταχωρήθηκαν στο αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων), ώστε να είναι δυνατή η παρακολούθησή τους ως προς το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησής τους για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Αντιθέτως, αναφορικά με την αγορά διαφημιστικών ημερολογίων, καθαρής αξίας 100,00€ πλέον ΦΠΑ 24,00€, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο φόρος δεν εκπίπτει από τον ΦΠΑ εκροών, καθότι η ειδική διάταξη της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.2880/2001, αφορά στη φορολογία εισοδήματος και δε συνεπάγεται περιορισμό της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκρών των δαπανών που κρίθηκαν μη παραγωγικές στη φορολογία εισοδήματος, προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως προς το φόρο που επιβάρυνε την αγορά διαφημιστικών ημερολογίων, ενώ απορρίπτεται κατά τα λοιπά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./30.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

α) την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,

β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,

γ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και

δ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου προς καταβολή	4.470,03€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.235,02€
Εισφορά αλληλεγγύης	236,22€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	6.941,27€

Υπ' αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

α/α	Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
1	Κέρδη ή Ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα	-6.420,72	-6.420,72	-6.420,72	0,00
2	Λογιστικές διαφορές ελέγχου		9.963,34	9.963,34	0,00
3	Αποκρυσταλλώσιμα ύλη		19.074,91		-19.074,91

4	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (1+2+3)	0,00	22.617,53	3.542,62	-19.074,91
5	Εισόδημα από ακίνητα	3.762,67	737,43	737,43	0,00
6	Εισόδημα από κεφάλαιο	0,60	0,60	0,60	0,00
7	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013				0,00
8	Μισθωτή εργασία	603,00	603,00	603,00	0,00
9	Φορολογητέο εισόδημα (4+5+6+7+8)	4.366,27	23.958,56	4.883,65	-19.074,91
10	Φόρος που αναλογεί	697,15	5.444,65	25.081,31	19.636,66
11	Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	173,10	173,10	173,10	0,00
12	Κύριος φόρος (10-11)	524,05	5.271,55	524,05	-4.747,50
13	Διαφορά κύριου φόρου		4.747,50	0,00	-4.747,50
14	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		2.373,75	0,00	-2.373,75
15	Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		373,93	0,00	-373,93
16	Σύνολο φόρου για καταβολή (13+14+15)		7.495,18	0,00	-7.495,18

**Υπ' αριθ./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	11.346,89	13.716,14	13.716,14	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.753,52	12.563,68	12.587,68	24,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	1.406,63			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		1.152,46	1.128,46	-24,00
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		576,23	564,23	-12,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		1.728,69	1.692,69	-36,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.406,63	0,00	0,00	0,00

**Υπ' αριθ./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	11.656,11	13.112,71	11.656,11	-1.456,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.203,01	10.234,71	10.234,71	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	546,90			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		2.878,00	1.421,40	-1.456,60
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		1.439,00	710,70	-728,30
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		4.317,00	2.132,10	-2.184,90
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	546,90	0,00	0,00	0,00

** 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 στην υπόχρεη.

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.