



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/2/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 522

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα το κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Εισόδημα	2017	63.923,37€
2	Εισόδημα	2018	66.682,84€

3	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017	10.458,45€
4	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2018	14.739,01€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2017 και 1/1 - 31/12/2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 37.980,98€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 18.990,49€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 6.951,90€.

2) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 39.605,45€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 19.802,73€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 7.274,66€.

3) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 6.972,30€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.486,15€.

4) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 9.826,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 4.913,01€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το Ο προσφεύγων για την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διενεργήθηκε έλεγχος της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος.

Κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λόγω πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), ήτοι:

• Στο φορολογικό έτος 2017 πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013, καθότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (.....) που εκδόθηκε δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
(+) Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	22,10
(+) Ακίνητη περιουσία	5.700,00
(+) Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	996,87
(-) ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	46.094,88
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-39.375,91
(-) Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 ΕΙ)	10.698,92
ΠΛ.ΔΕΗ ΠΑΡΟΧΗ 00553808876010 (ΣΜΤΛ)	615,93
ΠΑΓ.ΕΝΤ.ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤ (ΣΜΤΛ)	520,63
ΛΟΙΠΑ ΣΜΤΛ	
(-) Σύνολο καταβληθέντων δόσεων στεγαστικού δανείου (ΠΟΑ 1033/2014 7 ΚΩΔ. 727 εντύπου ΕΙ)	34.251,39
(-) Πληρωμές φόρων	26.486,45
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	72.573,32
ΔΙΑΦΟΡΑ	-111.949,23

• Στο φορολογικό έτος 2018 πληρούνται:

α) η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως αναφέρεται στην ενότητα 2.6 ανωτέρω και

β) η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου, όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορ. εισοδήματος (.....) που εκδόθηκε δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
(+) Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	10,45
(+) Ακίνητη περιουσία	5.700,00
(+) Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	984,78
(-) ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ! ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	59.570,36
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-52.875,13
(-) Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 ΕΙ)	0,00
ΠΑ.ΔΕΗ ΠΑΡΟΧΗ 00553808876010 (ΣΜΤΛ)	615,80
ΠΑΓ.ΕΝΤ.ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤ (ΣΜΤΛ)	520,63
ΛΟΙΠΑ ΣΜΤΛ	
(-) Σύνολο καταβληθέντων δόσεων στεγαστικού δανείου (ΠΟΛ 1033/2014 7 ΚΩΔ. 727 εντύπου ΕΙ)	28.944,83
(-) Πληρωμές φόρων	2.540,87
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	32.622,13
ΔΙΑΦΟΡΑ	-85.497,26

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθ. **απόφαση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ**, περί έγκρισης εφαρμογής της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρ. 27 ΚΦΔ, ήτοι της **μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018**, εφαρμόζοντας αξιόπιστη αναλογία, όπως αυτή προκύπτει από την απόφαση Γ5 (α) οικ. 90552, αρ. 3, του Υπουργού Υγείας (ΦΕΚ Β'3890/2-12-2016) περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων, για τον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου κέρδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος επί του κόστους. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος για την εφαρμογή της μεθόδου με τρόπο αξιόπιστο και αντικειμενικό, ήτοι για τον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου κέρδους λειτουργίας του φαρμακείου, έλαβε υπόψη του τις εξής παραμέτρους:

Α) Το περιεχόμενο των υπ' αρ. Γ5 (α) οικ. 90552/2-12-2016, 32536/6-5-2019 & 82331/ 22-11- 2019 αποφάσεων του Υπουργού Υγείας (ΦΕΚ Β'3890/2-12-2016, ΦΕΚ 1508/2019 & ΦΕΚ 4274/2019) περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων.

Β) Τα ανακτηθέντα δεδομένα από το εμπορικό πρόγραμμα που χρησιμοποίησε η ελεγχόμενη την περίοδο 2017-2018 για την εκτέλεση των συνταμών φαρμάκων ασφαλιστικών ταμείων και ως ενδεικτικός τιμοκατάλογος.

Γ) Τα συγκεντρωτικά στατιστικά αγορών του φαρμακείου με βάση τα δεδομένα που απέστειλε ο προμηθευτήςτην 8/8/2023 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....).

Δ) Το πραγματικό περιθώριο κέρδους επί κόστους κατά την τρέχουσα περίοδο με βάση τον από δειγματοληπτικό επιτόπιο έλεγχο

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. **Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)** μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. υποβάλλοντας στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ το με αριθ. **υπόμνημα.**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το με αριθ. υπόμνημα του προσφεύγοντος προέβη στην έκδοση τως ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ουδείς νόμιμος και βάσιμος λόγος υφίσταται τόσο για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όσο και για την επιλογή αυτής καθ' αυτής της αρχής των αναλογιών.
2. Αόριστα και αναίτιολόγητα ο έλεγχος έκρινε ότι δήθεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ερείδεται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης καθότι εν προκειμένω είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
3. Η φορολογική αρχή βαρύνεται με τη διαπίστωση του χαρακτήρα των προσωπικών δαπανών διαβίωσης που δήθεν δεν καλύπτονται, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, από το δηλούμενο εισόδημα. Για το έτος 2017 κατά τα αναφερόμενα στην σελίδα 37 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανήλθε σε 72.573,32€ και η διαφορά προσδιορίστηκε στο ποσό των -111.949,23€, για δε το έτος 2018 κατά τα αναγραφόμενα στην σελίδα 38, το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανήλθε σε 32.622,13€ και η διαφορά προσδιορίστηκε στο ποσό των 85.497,26€. Τούτο, ανάγεται σε ένα κριτήριο εξαιρετικά κρίσιμο, καθώς εάν οι μη καλυφθείσες δαπάνες είναι προσωπικές, όπως αναφέρει ο έλεγχος, τότε, εφαρμογής θα έπρεπε να τύχουν οι έμμεσες μέθοδοι των περιπτώσεων β, γ και ε του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ήτοι της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης αυτού και του ύψους τω τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Επομένως, όλως αόριστα και αναπόδεικτα, δίχως η φορολογική αρχή να έχει ανταποκριθεί στο προσήκον βάρος απόδειξης που της αναλογεί, επέλεξε την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, καθώς οι μέθοδοι που θα μπορούσαν να επιλεγούν εξαιτίας του δήθεν ακάλυπτου των προσωπικών δαπανών, είναι της ανάλυσης ρευστότητας, της καθαρής δέσης, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, και όχι της αρχής των αναλογιών (βλ. Γ. Μέντης - Α. Μουζάκης- Ν. Πέττας, Έμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2021, σελ. 94 κ.ε.).
4. Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 έρχεται σε αντίθεση προς τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 34 του Ν. 4172/2013, όπου ρητώς ορίζεται ότι σε περίπτωση που οι δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου είναι μεγαλύτερες από το δηλούμενο εισόδημα, προστίθεται στο φορολογητέο του εισόδημα και υπόκεινται σε φόρο, με τη δυνατότητα επίκλησης ανάλωσης κεφαλαίου και δη εισοδημάτων προηγούμενων ετών του φορολογούμενου, χωρίς να προκύπτει, ούτε να προβλέπεται η ευχέρεια εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου (βλ. Γ. Μέντης - Α. Μουζάκης - Ν. Πέττας, Έμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2021, σελ. 94 κ.ε.). Εξάλλου, η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 δεν εισάγει νόμιμη δυνατότητα εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου εις βάρος φορολογούμενου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, τη στιγμή κατά την οποία ο προσφεύγων είχε αδιάθετο κεφάλαιο παρελθόντων ετών που του επέτρεπε να

καλύψει τις δαπάνες του πίνακα της σελίδας 37 και της σελίδας 38 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

5. Σύμφωνα με την αρχή της διαφάνειας που πρέπει να διαπνέει τη λειτουργία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και επί τη βάση του Κράτους Δικαίου και της καλλιέργειας κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και Φορολογικής Διοίκησης, η συγκεκριμένη απόφαση, απαιτείται να διαλαμβάνει την αιτιολογία της επί του σώματος της. Εν προκειμένω, δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ.απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΧΑΝΙΩΝ, ούτε τυχόν ενημερωτικό σημείωμα του αρμόδιου ελεγκτικού οργάνου, ώστε να είναι δυνατόν εμπρόθεσμα να ελεγχθεί η επιλεγείσα μέθοδος, προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του.
6. Όσον αφορά τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δηλονότι δημιουργεί τεκμαρτές αξίες για την επιβολή και τον υπολογισμό αυτού.
7. Η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία δεν διενεργούσε φυσική απογραφή αποθεμάτων καθώς η ίδια η φορολογική νομοθεσία δεν επέβαλε τούτο, όχι μόνο δεν είναι αξιόπιστη, αλλά ερείδεται συλλήβδην επί εσφαλμένης προϋπόθεσης.
8. Στην προσπάθειά του ο έλεγχος να δημιουργήσει δήθεν αξιόπιστη αναλογία για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών, επικαλείται αποφάσεις του Υπουργού Υγείας περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων, όπως σημειώνεται υπό σελίδες 38 και 39 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Οι αναλογίες του ελέγχου είναι σε κάθε περίπτωση, όχι μόνο αναπόδεικτες, όχι μόνο ανατιολόγητες, αλλά είναι αβάσιμες και εσφαλμένες, δοθέντος ότι ο έλεγχος που είναι επιφορτισμένος με το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του, αγνόησε σημαντικά δεδομένα για τη λειτουργία ενός φαρμακείου, ενώ ταυτόχρονα, εκτίμησε αποσπασματικά και κατά το δοκούν, στοιχεία και δεδομένα.
9. Όπως διατυπώθηκε και στο με αριθ. υπόμνημα του προσφεύγοντος ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη σημαντικές παραμέτρους λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Επιπλέον, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν βρισκόταν στην οδό που αναφέρει ο έλεγχος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

[...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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) [...], ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή

[...]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ 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,

[...]

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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) [...], ή

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

γ) [...].

[...]

[...] Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Α.1008/2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» Απόφαση της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ..

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2016/2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)».

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

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. **Ειδικότερα:** (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον

καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια 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.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ / Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ

Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = 1 - Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ / Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	170.000 €
Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Α)	50.000 €
Κόστος πωληθέντων (Προϊόν Β)	80.000 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	30 €
Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	20€

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	50 €
Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	40 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Α)	$(50-30)/50 = 0,40$ ή 40%
Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (Προϊόν Β)	$(40-20)/40 = 0,50$ ή 50%

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Α)	$1 - 0,40 = 0,60$ ή 60%
Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (Προϊόν Β)	$1 - 0,50 = 0,50$ ή 50%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α)	$50.000 / 0,60 = 83.333,33$ €
---	-------------------------------

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β)	$80.000 / 0,50 = 160.000,00 \text{ €}$
---	--

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α)	83.333,33€
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	160.000,00 €
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	243.333,33 €
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	170.000,00 €
Διαφορά	73.333,33 €

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

20

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα έσοδα άνευ ΦΠΑ	140.000,00 €
Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	50.000,00 €
Κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	80.000,00 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογο) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα Α και Β:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	100 €
Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	120 €
Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Α)	130 €
Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (Προϊόν Β)	150 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Α)	$(130-100)/100 = 0,30 \text{ ή } 30\%$
---	--

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους (Προϊόν Β)	$(150-120)/120 = 0,25$ ή 25%
---	---------------------------------

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο:

Κόστος πωληθέντων Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων)
ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Α)	$50.000 \times (1 + 0,30) = 65.000 \text{ €}$
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Προϊόν Β)	$80.000 \times (1 + 0,25) = 100.000 \text{ €}$

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Α)	65.000€
Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (Προϊόν Β)	100.000 €
Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων	165.000 €
Μείον: Δηλωθέντα έσοδα	140.000 €
Διαφορά εσόδων	25.000 €

[...].».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο & 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Επειδή, κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρεται ότι:

«• Στο φορολογικό έτος 2017 πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013, καθότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (.....) που εκδόθηκε δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
(+) Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	22,10
(+) Ακίνητη περιουσία	5.700,00
(+) Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	996,87
(-) ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	46.094,88
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-39.375,91
(-) Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 ΕΙ)	10.698,92
ΠΛ.ΔΕΗ ΠΑΡΟΧΗ 00553808876010 (ΣΜΤΛ)	615,93
ΠΑΓ.ΕΝΤ.ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤ (ΣΜΤΛ)	520,63
ΛΟΙΠΑ ΣΜΤΛ	
(-) Σύνολο καταβληθέντων δόσεων στεγαστικού δανείου (ΠΟΑ 1033/2014 7 ΚΩΔ. 727 εντύπου ΕΙ)	34.251,39
(-) Πληρωμές φόρων	26.486,45
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	72.573,32
ΔΙΑΦΟΡΑ	-111.949,23

• Στο φορολογικό έτος 2018 πληρούνται:

α) η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως αναφέρεται στην ενότητα 2.6 ανωτέρω και

β) η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου, όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορ. εισοδήματος (.....) που εκδόθηκε δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
(+) Μερίσματα -τόκοι -δικαιώματα	10,45
(+) Ακίνητη περιουσία	5.700,00
(+) Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	984,78
(-) ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ! ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	59.570,36
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-52.875,13
(-) Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 ΕΙ)	0,00
ΠΑ.ΔΕΗ ΠΑΡΟΧΗ 00553808876010 (ΣΜΤΛ)	615,80
ΠΑΓ.ΕΝΤ.ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤ (ΣΜΤΛ)	520,63
ΛΟΙΠΑ ΣΜΤΛ	
(-) Σύνολο καταβληθέντων δόσεων στεγαστικού δανείου (ΠΟΛ 1033/2014 7 ΚΩΔ. 727 εντύπου ΕΙ)	28.944,83
(-) Πληρωμές φόρων	2.540,87
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	32.622,13
ΔΙΑΦΟΡΑ	-85.497,26

[...].».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, περί έγκρισης εφαρμογής της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρ. 27 ΚΦΔ, ήτοι της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018, εφαρμόζοντας αξιόπιστη αναλογία, όπως αυτή προκύπτει από την απόφαση Γ5 (α) οικ. 90552, αρ. 3, του Υπουργού Υγείας (ΦΕΚ Β'3890/2-12-2016) περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων, για τον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου κέρδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος επί του κόστους.

Επειδή, ο έλεγχος για την εφαρμογή της μεθόδου με τρόπο αξιόπιστο και αντικειμενικό, ήτοι για τον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου κέρδους λειτουργίας του φαρμακείου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις εξής παραμέτρους:

Α) Το περιεχόμενο των υπ' αρ. Γ5 (α) οικ. 90552/2-12-2016, 32536/6-5-2019 & 82331/ 22-11- 2019 αποφάσεων του Υπουργού Υγείας (ΦΕΚ Β'3890/2-12-2016, ΦΕΚ 1508/2019 & ΦΕΚ 4274/2019) περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων.

Β) Τα ανακτηθέντα δεδομένα από το εμπορικό πρόγραμμα που χρησιμοποιούσε η ελεγχόμενη την περίοδο 2017-2018 για την εκτέλεση των συνταμών φαρμάκων ασφαλιστικών ταμείων και ως ενδεικτικός τιμοκατάλογος.

Γ) Τα συγκεντρωτικά στατιστικά αγορών του φαρμακείου με βάση τα δεδομένα που απέστειλε ο προμηθευτήςτην 8/8/2023 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....).

Δ) Το πραγματικό περιθώριο κέρδους επί κόστους κατά την τρέχουσα περίοδο με βάση τον από δειγματοληπτικό επιτόπιο έλεγχο

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή της ως άνω έμμεσης τεχνικής ελέγχου προσδιορισμού των εσόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, καθότι το σχεδόν μηδενικό (0,85%) μικτό περιθώριο κέρδους επί των πωλήσεων του φορολογικού έτους 2017 και το αντίστοιχο αρνητικό περιθώριο του φορολογικού έτους 2018 έρχεται σε αντίθεση με τον οριζόμενο από τις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 συντελεστή (mark up).

Επειδή, ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων βάσει ΕΛΠ και η απαλλαγή ή μη από τη διενέργεια απογραφής δεν αποτελούν λόγους που κωλύουν τον έλεγχο ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, όταν ο τελευταίος δύναται να καταλήξει με αντικειμενικό τρόπο σε αξιόπιστα αποτελέσματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

«Ωστόσο, στο φορολογικό έτος 2018 έχουν επιβληθεί δύο πρόστιμα του αρ. 58Α, παρ. 1, του ν. 4987/2022 ως εξής:

❖ Με το αιτιολογικό της μη έκδοσης τριών αποδείξεων λιανικών συναλλαγών κατά τον από επιτόπιο προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ. Σχετικά εκδόθηκε η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου και καταλογίστηκε ποσό 250,00€ (ΑΧΚ), το οποίο εξοφλήθηκε την Κατά της πράξης αυτής δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.

❖ Με το αιτιολογικό της μη έκδοσης δύο αποδείξεων λιανικών συναλλαγών κατά τον από επιτόπιο προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από συνεργείο της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ. Σχετικά εκδόθηκε η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου και καταλογίστηκε ποσό 500,00€ (ΑΧΚ), το οποίο εξοφλήθηκε την Κατά της πράξης αυτής δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διενήργησε απογραφή κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, παρόλο που είχε τη δυνατότητα και θα μπορούσε να έχει διενεργήσει προαιρετική φυσική απογραφή προκειμένου να τεκμηριώσει με πληρότητα, ορθότητα, ακρίβεια και σαφήνεια την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του σε σχέση με τα εμπορεύματά της. Ωστόσο, επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντος αποτελεί μία επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση, της οποίας το απόθεμα έναρξης 1/1/2017 & 1/1/2018, είναι το απόθεμα λήξης της 31/12/2016 και 31/12/2017, αντίστοιχα. Συνεπώς, εμμέσως το απόθεμα έχει ληφθεί υπόψη κατά το σχηματισμό του κόστους πωληθέντων.

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του σταθμισμένου συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους:

A) 28,67% για το φορολογικό έτος 2017 και

B) 28,25% για το φορολογικό έτος 2018,

έλαβε υπόψη την ισχύουσα με αριθ. Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 υπουργική απόφαση, την πραγματική τιμολογιακή πολιτική της ελεγχόμενης (βάσει δεδομένων εμπορικού προγράμματος), την πραγματική κατανομή των αγορών σε επιμέρους κατηγορίες

τιμών φαρμάκων κι επιπλέον για λόγους χρηστής διοίκησης εφάρμοσε το περιθώριο αυτό στα λοιπά είδη (καλλυντικά), τα οποία κατά τον επιτόπιο έλεγχο αποδείχθηκε ότι απολαμβάνουν πολύ υψηλότερου περιθωρίου κέρδους.

Επειδή, αναφορικά με την μη διαπίστωση ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, αυτή τίθεται διαζευκτικά ως προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2023 για την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εναλλακτικά της αποδειχθείσας αδυναμίας κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος με το δηλούμενο εισόδημά του. Συνεπώς, η μη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας δεν θέτει, σε καμία περίπτωση, υπό αμφισβήτηση την πλήρωση των προϋποθέσεων του ανωτέρω άρθρου ως προς την εφαρμογή της προαναφερόμενης έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

«...

Ωστόσο, συμπληρωματικά, σε απάντηση του ισχυρισμού, κι επειδή ο έλεγχος πράγματι είχε πρόσβαση στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, παραθέτουμε σε μορφή πίνακα ανά φορολογικό έτος το αποτέλεσμα από την αρχική επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος που αποτελεί για τον έλεγχο σαφή ένδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας.

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΛΟΓ. ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017

ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	POS	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ-ΕΟΠΠΥ ΦΑΡΜΑΚΕΙΑ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ. ΠΕΛΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΜΠΕΡΕΤΗΣ ΕΥΣΤΡΑΤΙΟΣ &! ΕΕ - ΤΑΞΙΔΙΩΤΙΚ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟ
.....	0,00	20.318,20	0,00	0,00	0,00
.....	0,00	813,41	279.171,86	0,00	0,00
.....	918,26	110.050,00	0,00	0,00	22.460,00
.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
.....	0,00	44.500,00	0,00	1.435,03	0,00
.....	37.700,45	0,00	0,00	0,00	α,οο
.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
.....	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
συνολο		38.618,71	175.681,61	279.171,86	1.435,03	22.460,00
γενικο συνολο πρωτογενων καταθεσεων		517.367,21				
μικτο εσοδο βασει καταστροψης αποτελεσματος		482.104,10				
διαφορα πρωτογενεις καταθεσεις - μικτο εσοδο ασκηση επιχ/κησ δραστηριοτητας		35.263,11				

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΛΟΓ. ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2018						
ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	POS	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΟΠΠΥ ΦΑΡΜΑΚΕΙΑ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ (ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ)	ΜΤΦ ΑΠΟ ΜΠΡΕΡΕΤΗΣ-ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΑ ΔΩΜΑΤΙΑ
.....	0,00	0,00	266.622,44	0,00	0,00
.....	0,00	70.500,00	0,00	0,00	23.600,00
.....	266,66	152.855,14	0,00	0,00	0,00
.....	718,27	0,00	0,00	0,00	0,00
.....	0,00	5.000,00	0,00	2,899,25	0,00
.....	53.021,31	0,00	0,00	0,00	0,00
συνολο ανα κατηγορια συναλλαγης		54.006,24	228.355,14	266.622,44	1.621,37	23.600,00
συνολο πρωτογενων καταθεσεων (α)		574.205,19				
συνολο μικτων εσοδων απο λογιστικα αρχεια (β)		511.488,01				
διαφορα πρωτογενων - μικτων εσοδων		62.717,18				

Οι συγκεκριμένοι πίνακες δεν συμπεριλήφθηκαν στις διαπιστώσεις του ελέγχου (στο ΣΔΕ και στην έκθεση) επειδή:

α) ο έλεγχος είχε ήδη διαπιστώσει την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου με χρήση πιο απλών δεδομένων που δεν απαιτούν χρονοβόρα διαδικασία κλήσης του φορολογούμενου σε αιτιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων και αξιολόγηση αυτών και
 β) ο έλεγχος με περισσότερη ταχύτητα, αποτελεσματικότητα και αντικειμενικότητα, με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη χρησιμοποιώντας την αρχή των αναλογιών αποφεύγοντας ανακριβή συμπεράσματα πιθανόν οφειλόμενα στο γεγονός ότι οι πραγματικές χρηματικές εισροές δεν απεικονίζονται στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Άλλωστε, κατά προφορική δήλωση του επιτηδευματία στον επιτόπιο έλεγχο διατυπώθηκε ότι επιτυγχάνονται καλύτερες τιμές με την μετρητοίς εξόφληση των αγορών.

Συνεπώς, τα παραπάνω αναφερόμενα είναι ανυπόστατα.».

Ως εκ τούτου ο 1^{ος} και ο 2^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

«...»

Αρχικά, πρέπει να αναφέρουμε ότι 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 προσάυξηση 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. (Ε 2015/2020).

Συνεπώς, δεν τίθεται εκ του νόμου δέσμευση ως προς τη χρήση συγκεκριμένης έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού των εσόδων, όταν προκύπτει αδυναμία κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με το δηλούμενο εισόδημα. Από την άλλη, ο έλεγχος συμπεριέλαβε πίνακα με σαφή αναφορά στην προέλευση του είδους της δαπάνης διαβίωσης που την καθιστά προσωπική σε αντιδιαστολή με την επιχειρηματική.

Κρίνεται σκόπιμο στο σημείο αυτό να παρατεθεί πίνακας με ανάλυση της κατηγορίας «πληρωμές φόρων», στους οποίους δεν περιλαμβάνεται ΦΠΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ/ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ
.....	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣΕ9	51,47
.....	ΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8.069,79
.....	ΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8.069,79
.....	ΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8.069,79
.....	ΕΝΦΙΑ	2.225,61
ΣΥΝΟΛΟ		26.486,45
.....	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 54	257,83
.....	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ	45,00
.....	ΕΝΦΙΑ	2.540,87
ΣΥΝΟΛΟ		2.843,70

Επίσης, τονίζεται ότι ο έλεγχος στις δαπάνες δεν συμπεριέλαβε στους πίνακες ως προσωπικές δαπάνες διαβίωσης τις κάτωθι πληρωμές μέσω καρτών συναλλαγής με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία της ΠΟΛ1033/2014 προς αποφυγή σφάλματος.

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (ΠΟΛ 1033/2014 ΑΡ. 1.46)			
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ
	ΑΝΑΦΟΡΑΣ		ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
.....	2.213,87	125
.....	1.639,50	93
.....	2.189,46	110
.....	2.249,19	120
.....	2.141,56	165
.....	4.442,88	189
.....	4.513,58	2238
.....	6.089,77	351
.....	3.982,93	206
.....	2.981,18	158
.....	2.440,98	127
.....	2.781,69	161

ΣΥΝΟΛΟ	37.666,59	4043
---------------	------------------	-------------

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (ΠΟΛ 1033/2014 ΑΡ. 1.46)			
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ
	ΑΝΑΦΟΡΑΣ		ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
.....	3.223,60	183
.....	2.277,44	116
.....	3.218,83	183
.....	3.798,90	225
.....	4.339,75	247
.....	5.195,15	285
.....	6.419,97	371
.....	7.417,08	420
.....	4.697,75	271
.....	4.959,95	255
.....	3.489,14	198
.....	5.346,74	236
ΣΥΝΟΛΟ		54.384,30	2990

Τέλος, τα ποσά που συμπληρώθηκαν στον κωδ. 049 της δήλωσης Ε1 αφορούν σε δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών, οι οποίες εκ του νόμου ουδεμία σχέση πρέπει να έχουν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου.».

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται πλήρως τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, 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, οι δαπάνες διαβίωσης αφορούν δαπάνες αγοράς αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, στις οποίες έχει προβεί το φυσικό πρόσωπο και όχι με την ιδιότητα του φορέα της ατομικής επιχείρησης. Συνεπώς, στον προσδιορισμό των δαπανών διαβίωσης δεν συμμετέχει το καταβληθέν ΦΠΑ και δεν συμμετέχουν δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης ως δαπάνη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

«...»

Εν προκειμένω, οι δόσεις του στεγαστικού δανείου έχουν αποτελέσει πραγματική εκροή, η οποία δεν καταχωρείται στα λογιστικά αρχεία ως δαπάνη. Αναφορικά με το ποσό του κωδ. 049 αξίας 10.698,02€ στο φορ. έτος 2017 (και όχι 39.375,91€ που αναφέρεται στη σελ. 13 της

ενδικοφανούς), το οποίο ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσωπική δαπάνη διαβίωσης, αυτό αφορά στοιχείο της ίδιας της δήλωσης του φορολογούμενου, για το οποίο μέχρι σήμερα δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σε σχέση με τη δαπάνη αυτή και την επίκληση του γεγονότος ότι οι τράπεζες δεν διαθέτουν έξυπνα συστήματα διαχωρισμού των δαπανών που γίνονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών σε επιχειρηματικές και μη, επισημαίνουμε ότι ο έλεγχος δεν εξέλαβε ως δαπάνη διαβίωσης τις δαπάνες του αρ. 1.4δ της ΠΟΛ. 1033/2014 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ», οι οποίες ανέρχονται σε 37.666.,59€ το φορολογικό έτος 2017 και σε 54.384,30€ το φορολογικό έτος 2018 προς αποφυγή σχηματισμού εσφαλμένης εικόνας εις βάρος του φορολογούμενου. Συνεπώς, ουσιαστικά, προκύπτει το αντίθετο του ισχυρισμού του προσφεύγοντος, ήτοι ότι ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν συμπεριέλαβε ως δαπάνη διαβίωσης ποσά, τα οποία δεν είναι σε θέση να τεκμηριώσει κατά απόλυτο τρόπο.

Επίσης, ως προς τα καταβληθέντα ασφάλιστρα πυρός, προσκόμισε ασφαλιστήριο συμβόλαιο πυρός που ανάγεται στο έτος 2007 και δεν απέδειξε ότι η δαπάνη αφορά τις τουριστικές κατοικίες και ότι έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία για τα ελεγχόμενα έτη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα προαναφέρθηκαν ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετη εξαγωγή συμπερασμάτων αναφορικά με το τι συνιστά πραγματική δαπάνη διαβίωσης.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και « συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.».

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «3. 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 ΔΟΥ 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, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (ΠΟΛ.1050/2014, Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2047/2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση.

3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των 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, 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 εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος.

Περαιτέρω, οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, για τις οποίες δεν απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής (π.χ. σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό, καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα), λαμβάνονται υπόψη στον επιμερισμό της τυχόν διαφοράς στις εκροές κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με τη χρήση έμμεσων μεθόδων.

4. Τέλος, επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α., η αξία των πράξεων αυτών δεν λαμβάνεται υπόψη στον επιμερισμό της επιπλέον προσδιορισθείσας διαφοράς. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι πράξεις που αφορούν στην πώληση επενδυτικών αγαθών, αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, καθώς και εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού σύμφωνα με την ΚΥΑ Π 2869/1987 απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 της με αριθ. πρωτ. Α.1008/2020 Απόφασης της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 2 - 5 της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος ορθώς έλαβε υπόψη της τα με βάση έμμεση τεχνική ελέγχου ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα ΦΠΑ εκρών κι επιπλέον ορθά επιμέρισε τις πρόσθετες φορολογητέες εκροές στις επιμέρους κατηγορίες εσόδων λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ στις δηλούμενες φορολογητέες εκροές.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 7^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν διενήργησε απογραφή κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, παρόλο που είχε τη δυνατότητα και θα μπορούσε να έχει διενεργήσει προαιρετική φυσική απογραφή προκειμένου να τεκμηριώσει με πληρότητα, ορθότητα, ακρίβεια και σαφήνεια την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του σε σχέση με τα εμπορεύματά της.

Επειδή, στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι σε περίπτωση που διενεργούνταν πραγματική απογραφή το απόθεμα έναρξης και λήξης έκαστης χρήσης θα διαφοροποιούνταν σε τέτοιο βαθμό, ικανό να επηρεάσει ποσοτικά το κόστος πωληθέντων.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα διασαφηνίστηκαν με την με αριθ. Ε.2016/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει με ποιο τρόπο και προς ποια κατεύθυνση έχει προσδιοριστεί το κόστος πωληθέντων.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 8^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του σταθμισμένου μικτού κέρδους επί κόστους σύμφωνα με την μεθοδολογία που περιγράφεται αναλυτικά στις σελ. 38-54 της ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

«...»

Ο έλεγχος [...] Δεν επικεντρώθηκε αποκλειστικά στις υπουργικές αποφάσεις περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων ή σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, αλλά περαιτέρω προσπάθησε να αντλήσει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση:

- επιβεβαίωσε τον εφαρμοζόμενο συντελεστή με βάση το χρησιμοποιούμενο εμπορικό πρόγραμμα και στα δύο φορολογικά έτη
- χρησιμοποίησε αντιπροσωπευτικό δείγμα αγορών για την εύρεση της κατανομής των πωλήσεων στις επιμέρους κατηγορίες φαρμάκων και στα δύο φορολογικά έτη
- στάθμισε με βάση την προσδιορισθείσα κατανομή το περιθώριο κέρδους επί κόστους και στα δύο φορολογικά έτη
- διενήργησε αυτοψία, από την οποία έλαβε ένδειξη του % κέρδους που προκύπτει για τα καλλυντικά είδη την τρέχουσα περίοδο επιβεβαιώνοντας το γεγονός ότι η κατηγορία
- για λόγους χρηστής διοίκησης εφάρμοσε στην κατηγορία των καλλυντικών τον σταθμισμένο δείκτη που προέκυψε στις λοιπές κατηγορίες

Από την άλλη, η ελεγχόμενη, ενώ αμφισβητεί το προσδιορισθέν περιθώριο κέρδους λόγω μη επαρκούς δείγματος πωλήσεων και αγορών, εντούτοις δεν προσκομίζει νέα στοιχεία για να αποδείξει το αληθές του ισχυρισμού της. Στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα οντότητα προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου».

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται πλήρως τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 9^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο με το με αριθ. υπόμνημά του όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται το γεγονός ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη σημαντικές παραμέτρους λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Επιπλέον, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν βρισκόταν στην οδό που αναφέρει ο έλεγχος. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι:

«...»

A) σε ένα φαρμακείο δεν πωλούνται μονάχα συνταγογραφούμενα ή μη φάρμακα, αλλά πωλούνται και διάφορα άλλα είδη, των οποίων ο συντελεστής είναι διαφορετικός και πολύ συχνά διαμορφώνεται σε σημαντικά κατώτερο επίπεδο. Προς απόδειξη αυτού, προσκομίζει συνημμένο το τιμολόγιο πώλησης- δελτίο αποστολής με στοιχεία της εταιρείας, ήτοι του προμηθευτή αυτού, όπου αναγράφονται οι τιμές αγοράς σε είδη, όπως και με πωλούμενο συντελεστή ΦΠΑ 13%. Στη συνέχεια προβαίνει σε σύγκριση της τιμής αγοράς (καθ. αξία) ανά είδος με την τιμή πώλησης αυτού (που απλώς τίθεται γραπτώς) και καταλήγει σε μικτό περιθώριο κέρδους 15%.

B) Ο φορολογικός έλεγχος αγνοεί το αληθές και πάγιο στη συναλλακτική πρακτική, ήτοι ότι τα καλλυντικά, τα είδη γυναικείας περιποίησης (προσώπου, σώματος, νυχιών), τα προϊόντα ομορφιάς, τα πάσης φύσεως αντιηλιακά πωλούνται σε έκπτωση 30% - 50% επειδή έχουν ημερομηνία λήξης, λόγω εποχικότητας, επειδή οι παρασκευάστριες εταιρείες λανσάρουν νέα προϊόντα ανά εποχή κι επειδή σε κάποιες περιπτώσεις (όπως κρέμες) υφίσταται έκπτωση 20%, ανεξαρτήτως της εποχής, με βάση την πολιτική της προμηθεύτριας εταιρείας.

Γ) Το φαρμακείο δεν είχε την έδρα του σε κεντρικό σημείο του αλλά σε οδό εκτός του κέντρου και συγκεκριμένα σε επαρχιακή οδό, με μειωμένη αγοραστική κίνηση. Επίσης, αναφέρει ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση δεν είναι το μοναδικό φαρμακείο στο Αντίθετα, υπάρχουν 4 φαρμακεία στο και συνολικά 10 στον Δήμο, με αποτέλεσμα, όπως είναι ευνόητο, να υφίσταται ανταγωνισμός που οδηγεί σε πώληση ειδών με έκπτωση και σε προσφορές.

Δ) Ο φορολογικός έλεγχος υποχρεούται να υπολογίσει εύλογη φόρα σε ποσοστό 7%, καθώς σε ένα φαρμακείο ακριβώς για λόγους προστασίας της δημόσιας υγείας και του καταναλωτή, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, διενεργείται έλεγχος και εκκαθάριση των φαρμάκων και παραφαρμάκων, ανάλογα με την ημερομηνία λήξης τους με απόρριψη των ληγμένων. Τέλος, αναφέρει το πραγματικό δεδομένο της ύπαρξης κλοπής ή/και υπεξαίρεσης ειδών, το οποίο ανέρχεται σε ποσοστό 3%.».

Επειδή, ο έλεγχος σε απάντηση του ανωτέρω υπομνήματος και σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται στις σελίδες 67-69 της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρει ότι: «Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να παραθέσουμε τα στατιστικά των αγορών εμπορευμάτων ανά συντελεστή ΦΠΑ ανά έτος

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ 6% ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ (φάρμακα)	ΑΓΟΡΕΣ 13% ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ (βρεφικό γάλα, επίδεσμοι, ορθοπεδικά)	ΑΓΟΡΕΣ 24% ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ (καλλυντικά)
2017	82%	6%	12%
2018	83%	6%	11%

Με βάση τα παραπάνω στατιστικά αγορών γίνεται φανερό ότι ο κύριος όγκος αυτών αφορά σε φάρμακα και συνεπώς εύλογα ο έλεγχος έδωσε βαρύτητα σε αυτήν την κατηγορία, χωρίς να αγνοήσει τις λοιπές κατηγορίες, στις οποίες εστίασε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου προληπτικού ελέγχου και για τις οποίες εφάρμοσε εμφανώς μειωμένο περιθώριο κέρδους.

Α) Ο ελεγχόμενος υπολογίζει το μικτό περιθώριο κέρδους σε μια ειδική κατηγορία εμπορευμάτων (βρεφικό γάλα) στηριζόμενος στις τιμές αγοράς που αναγράφονται σε ένα τιμολόγιο αγοράς, αναφερόμενος σε τιμές πώλησης που δεν προκύπτουν επίσημα από φορολογικά στοιχεία εσόδων, από χρησιμοποιούμενο εμπορικό πρόγραμμα διαχείρισης, από τυχόν προτεινόμενο τιμοκατάλογο των προμηθευτριών εταιριών στα πλαίσια της εμπορικής συμφωνίας των μερών κτλ και χωρίς καμία αναφορά στην αναλογία των αγορών του συγκεκριμένου είδους επί του συνόλου των αγορών. Το παράδειγμα και το υπολογιζόμενο ποσοστό δεν δύναται να ληφθεί υπόψη καθ' οιονδήποτε τρόπο από τον έλεγχο, καθώς δεν τεκμηριώνεται αντικειμενικά.

Β) Επί του ζητήματος των εκπτώσεων με ποσοστό 30% - 50% λόγω της εποχικότητας και των προωθητικών ενεργειών των εταιριών που προμηθεύουν την ελεγχόμενη με καλλυντικά, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία, αντίγραφα παραστατικών εσόδων με αναγραφόμενο ποσοστό έκπτωσης, αντίγραφα επίσημα αναρτημένων συμφωνητικών με τις προμηθεύτριες εταιρείες ως προς την πολιτική εκπτώσεων, επιστροφών προϊόντων με σύντομη ημερομηνία λήξης κτλ για να αποδείξει το αναγραφόμενο ποσοστό έκπτωσης ή το είδος της προωθητικής ενέργειας.

Υπενθυμίζεται ότι, όπως αναγράφεται και στη σελίδα 37 του ΣΔΕ, ο έλεγχος αναφέρει τα ποσοστά μικτού κέρδους που προσδιόρισε στην κατηγορία αυτή δειγματοληπτικά κατά τον από

..... επιτόπιο έλεγχο σε ποσοστό 56%, 57% & 49%, τα οποία και αποδέχτηκε ο φορολογούμενος κατά την ώρα του ελέγχου και δεν προσβάλλει με το παρόν.

Επιπρόσθετα, τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων του άρ. 14 του ν. 4987/2022 καταγράφουν και στα δύο φορολογικά έτη πιστωτικά τιμολόγια προμηθευτών, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται κι εταιρείες - προμηθευτές καλλυντικών. Στο φορολογικό έτος 2017 τα πιστωτικά τιμολόγια ανέρχονται σε καθ. αξία 9.075,19€ και στο φορολογικό έτος 2018 σε 9.526,49€. Ενδεικτικά, απεικονίζουμε συγκεντρωτικά στοιχεία εγγραφών που αφορούν προμηθευτές καλλυντικών:

ΑΦΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΕΙΑ 2017	ΑΕΙΑ 2018
.....	106,19	132,86
.....	174,87	145,12
.....	69,19	362,62
.....	185,75	216,15
.....	488,63	437,79
.....	114,72	0
.....	182,81	0

Τα πιστωτικά τιμολόγια εκδίδονται για δύο λόγους:

Α) είτε αφορούν πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης βάσει ειδικότερων συμφωνιών (περί τζίρου) όπως είναι για παράδειγμα το υπ' αρ. της με καθαρή αξία έκπτωσης 1.027,20€, το υπ' αρ..... πιστωτικό τιμολόγιο της καθ. αξίας 24.62€, το υπ' αρ. πιστωτικό τιμολόγιο της με αξία έκπτωσης 33,17€

Β) είτε αφορούν πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής λόγω ακαταλληλότητας, λόγω επικείμενης ημερομηνίας λήξης κτλ. Αναφέρουμε ενδεικτικά τα υπ' αρ. πιστωτικά τιμολόγια της και το υπ' αρ. τιμολόγιο της

Με βάση τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι ουσιαστικά στο κόστος πωληθέντων, με βάση το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, **εμπεριέχεται αξία πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν επιστροφές ή εκπτώσεις λόγω πωλήσεων και συνεπώς αναιρείται ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης.**

Συνολικά, δεν τεκμηριώνεται σε καμία περίπτωση ότι το πραγματικό μικτό περιθώριο κέρδους στην κατηγορία των καλλυντικών είναι χαμηλότερο από το προσδιορισθέν βάσει ελέγχου.

Γ)" Ως προς την τοποθεσία του φαρμακείου, αξίζει να σημειώσουμε ότι βρίσκεται επί **κεντρικού** επαρχιακού δρόμου, στον οποίο κατά την τουριστική περίοδο διέρχεται πλήθος οχημάτων προκειμένου να φτάσει σε κοντινές παραλίες (πχ) και επίσης, στον ίδιο δρόμο υφίσταται έντονα αναπτυγμένη εμπορική δραστηριότητα που τον καθιστά μέρος συγκέντρωσης διερχόμενου και μόνιμου πληθυσμού. **Συνεπώς, τα αναφερόμενα σε σχέση με τον ανταγωνισμό δεν ισχύουν.**

Δ) Σε σχέση με τη φύρα 7% που αιτείται ο προσφεύγων να του αναγνωριστεί στην περίπτωση των φαρμάκων, αναφέρουμε ότι κατά πάγια συναλλακτική πρακτική οι ημερομηνίες λήξης των φαρμάκων παρακολουθούνται ανά παρτίδες και όταν βρίσκονται κοντά σε αυτήν επιστρέφονται. Για τον λόγο αυτό και η ελεγχόμενη έχει ενσωματώσει στις αγορές της τα πιστωτικά τιμολόγια των προμηθευτών της που αφορούν σε επιστροφές προϊόντων.

Ενδεικτικά, παραθέτουμε τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εξόδων 2017 στην κατηγορία αγορές εμπορευμάτων με ΦΠΑ 6% (φάρμακα), όπου το αιτιολογικό αφορά επιστροφές πωλήσεων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 6%
.....	1.352,41
.....	1.374,29
.....	-34,96
.....	-29,44
.....	-66,96
.....	-87,25

Επίσης, σε σχέση με τη φύρα για τυχόν απαξιωμένα είδη αναφέρουμε τα εξής:

Η ελεγχόμενη νομίμως δεν προβαίνει σε απογραφή των αποθεμάτων της με αποτέλεσμα η μέθοδος της αρχής των αναλογιών να εφαρμόστηκε επί των αγορών που ταυτίζονται εν προκειμένω με το κόστος πωληθέντων.

Άρα τα απαξιωμένα είδη που ισχυρίζεται ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη και να μειώσουν το κόστος πωληθέντων, υφίστανται και στην αρχή έκαστης χρήσης (1/1) και ανάλογα θα προστίθεντο στο κόστος πωληθέντων. Συνεπώς, προκύπτει σχετική ουδετερότητα και ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος. Σε σχέση με το αναφερόμενο ποσοστό 3% κλοπής/υπεξαίρέσεων προβάλλεται αόριστα και δεν γίνεται δεκτό.»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, ως αυτές παρατίθενται στις σελ. 2 - 3 της της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αναφορικά με την έδρα της ατομικής του επιχείρησης, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι στερείται αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2017 και 1/1 - 31/12/2018, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος
1	Εισόδημα	2017
2	Εισόδημα	2018
3	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017
4	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2018

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

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

Διαφορά φόρου	37.980,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	18.990,49€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	6.951,90€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.923,37€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018

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

Διαφορά φόρου	39.605,45€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	19.802,73€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	7.274,66€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	66.682,84€

3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	6.972,30€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	3.486,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	10.458,45€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.682,23€

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	9.826,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.913,01€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	14.739,01€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.382,87€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.