



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20.5.2024

Αριθμός απόφασης: **1559**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αρ., κατά α) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και δ) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 50.681,49 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 25.340,75 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 9.953,33 €, ήτοι συνολικό ποσό 85.975,57 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 140.080,85 €, έναντι του δηλωθέντος 12.225,10 €.
2. Με την υπ' αριθμ./29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 60.020,62 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 30.010,31 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 11.609,36 €, ήτοι συνολικό ποσό 101.640,29 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 158.426,21 €, έναντι του δηλωθέντος 9.491,49 €.
3. Με την με αριθμό/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 19.813,62 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 9.906,81 €, ήτοι συνολικό ποσό 29.720,43 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.034.681,39 €, αντί του δηλωθέντος 908.612,20 €.
4. Με την με αριθμό/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 23.733,32 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ύψους 11.866,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 35.599,98 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.144.564,37 €, αντί του δηλωθέντος 990.956,72 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ./9.6.2023 εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 29.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθόσον κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το ως άνω ΕΛΚΕ τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4172/2013 (ΚΦΕ), με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθώς κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αντίθετη προς τις αρχές (α) της ισότητας, (β) της χρηστής διοίκησης και (γ) της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας η προβλεπόμενη στο άρθρο 28 ΚΦΕ χρήση εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, καθ' ο μέτρο δεν συνάπτεται προς συγκεκριμένες διαπιστωμένες παραβάσεις της νομοθεσίας, αλλά, αντίθετα, προς την αδυναμία του φορολογικού ελέγχου να προσδιορίσει παραβάσεις.
2. Μη νόμιμη η εν προκειμένω εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, διότι κατά τα κρίνόμενα έτη το δηλωθέν εισόδημα επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.
3. Επικουρικός: Πολλαπλώς εσφαλμένη η εν προκειμένω εφαρμογή της αρχής των αναλογιών κατ' άρθρο 27 παρ. 1 ΚΦΔ.
4. Ορθό και συνεπές προς τα οικονομικά στοιχεία της τελευταίας δεκαετίας το αποτέλεσμα των ελεγχόμενων ετών.
5. Αναφορικά με τον καταλογισμό επιπρόσθετου ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου: Αντίθεση προς την Οδηγία 2006/112/ΕΚ, η οποία δεν προβλέπει τη δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν εναλλακτική / τεκμαρτή βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των υποκειμένων στον φόρο αυτό.
6. Μη νόμιμη η ανακατανομή των πωλήσεων με βάση τα ποσοστά συντελεστών ΦΠΑ των εισροών, κατόπιν φερόμενης μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, διότι αφενός βασίζεται σε οδηγίες που παρασχέθηκαν με καταργηθείσα εγκύκλιο, αφετέρου είναι τοις πράγμα αδύνατο να διαπιστωθεί τέτοιου είδους παράβαση σε επιχειρήσεις που δεν διενεργούν απογραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

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

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος

επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση

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

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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 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.

.....

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, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 εμπεριστατωμένα 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 κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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, σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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 Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

Επειδή, 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, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «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 σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα, με έδρα στην περιοχή Αττικής και αντικείμενο (.....), διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2017- 2018 από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ./9.6.2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 29.12.2023 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών

διαβίωσης καθώς για το φορολογικό έτος 2017 το σύνολο των δηλούμενων εισοδημάτων της ανέρχεται σε 12.225,10€ ενώ το σύνολο των δαπανών σε 43.344,83€ και για το φορολογικό έτος 2018 το σύνολο των δηλούμενων εισοδημάτων της ανέρχεται σε 9.491,49€ ενώ το σύνολο των δαπανών σε 14.826,04€. Συνεπώς, για την προσφεύγουσα συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα ενδικοφανή, ότι το δηλωθέν εισόδημά της των φορολογικών ετών 2017 και 2018 επαρκούσε για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθώς α) ότι το ακαθάριστο εισόδημά της από εκμίσθωση κατοικιών για τα έτη 2017 & 2018 ανήρχετο στο ποσό των 4.800,00€ αντί του ποσού των 4.560,00€, το οποίο εσφαλμένα έλαβε υπόψιν η ελεγκτική αρχή, β) η δαπάνη για καταβολή ασφαλίσεων σε εταιρείες ιδιωτικής ασφάλισης ανήρχετο στο ποσό των 2.355,31€ αντί του ποσού των 5.396,50€ για το 2017 και στο ποσό των 2.571,98€ αντί του ποσού των 5.613,17€ για το 2018, γ) η εκ μέρους της καταβολή φόρων κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2017 ποσού 37.488,47€ αφορά δαπάνες που διενεργήθηκαν για τους σκοπούς της ατομικής της επιχείρησης και ως εκ τούτου έχουν συνυπολογιστεί για την εξαγωγή του δηλωθέντος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και δ) κατά το έτος 2018 έλαβε επιστροφή φόρου 17.337,44€.

Επειδή α) το ποσό των 4.800,00 € από εκμίσθωση κατοικιών αποτελεί ακαθάριστο εισόδημα, β) το ποσό των ασφαλίσεων προέκυψε από τα στοιχεία που απέστειλε στην ΑΑΔΕ η ασφαλιστική εταιρεία στα πλαίσια της ΠΟΛ. 1033/2014, γ) το ποσό των 37.488,47€ το 2017 αφορά την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΦΜΥ ΦΠΑ και ΕΝΦΙΑ και όχι σε δαπάνες που διενεργήθηκαν για το σκοπό της ατομικής επιχείρησης κι έχουν περιορίσει τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014, που αντλήθηκαν από το Πληροφορικό Σύστημα της ΑΑΔΕ προκύπτουν επιπλέον δαπάνες μέσω καρτών πληρωμής ποσού 109.119,63€ για το έτος 2017 και 130.607,88€ για το έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα ενδικοφανή, ισχυρίζεται ότι είναι υποχρεωτικός ο συνυπολογισμός της ανάλωσης κεφαλαίου για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. **Ωστόσο, η τυχόν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα της ελεγχόμενης χρήσης που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του 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. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος της προσφεύγουσας με χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε πλημμέλεια κατά την εφαρμογή των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 Ν. 4987/2022 και της μεθόδου προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να είναι εσφαλμένο.

Επειδή, κατά την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι ήταν ιδιαίτερα χαμηλός, συγκρινόμενος με τους αντίστοιχους ΣΜΚ ομοειδών επιχειρήσεων ως προς την έδρα και το αντικείμενο που παρουσιάζουν ΣΜΚ τουλάχιστον 25%. Συγκεκριμένα ο συντελεστής μικτού κέρδους επί πωλήσεων του προσφεύγοντος διαμορφώθηκε σε 8,72% το έτος 2017 και 7,55% το έτος 2018 επί των πωλήσεων και 9,55% το 2017 και 8,17% το 2018 επί του κόστους πωληθέντων, ο οποίος έρχεται σε ανατιολόγητη διαφορά 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.

Επειδή, ο έλεγχος μετά τις ως άνω διαπιστώσεις, προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας βασιζόμενος στις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 «Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων» του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία, οι οποίες ήταν ενεργές και ισχυρές στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία και παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 17 έως 23 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στην οδηγία Ε.2015/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιεί το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις και τα ποσοστά μικτού κέρδους (mark up) που προσδιορίζονται στο άρθρο 3 της απόφασης του Υπουργείου Υγείας. Ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε ως ελάχιστο επί συνόλου πωλήσεων ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) του προσφεύγοντος από τη δραστηριότητά του στο 25%, λαμβάνοντας υπόψη:

1. το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) για την κυρία δραστηριότητά του, διότι βάσει των Υ.Α. Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016: το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται: α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα σε ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής, γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και δεδομένου ότι η πλειονότητα των πωλήσεων φαρμάκων είναι αξίας έως 50 ευρώ (ποσοστό 30%) και δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ (50-100 € =ποσοστό 25%), ενώ

2. για τα λοιπά πωλούμενα είδη από την προσφεύγουσα (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεων της επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις είναι κατά μέσο όρο τουλάχιστον ίσο με 25% και κατά συνέπεια δεν οδηγεί σε μείωση του επί συνόλου ποσοστού αυτού.

Συνεπώς, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη του τις ως άνω Αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας και όπως προβλέπεται από το άρθρο 28 του ΚΦΕ, ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, και όχι σύμφωνα με κάποια από τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. όπως ισχυρίζεται η ίδια, και ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του περί αυθαίρετου και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση υπολογισμού συντελεστή κέρδους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του

ν.4172/2013 και την Ε.2015/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος. Στη συνέχεια ο έλεγχος, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και των σχετικών αποφάσεων της Διοίκησης, έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών, αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού 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, ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει εάν υπάρχει μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, εξέτασε αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ (24%) ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων, σύμφωνα με οδηγίες της Διοίκησης που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/7-10-1998 Α.Υ.Ο., οι βρίσκονται ακόμα σε ισχύ, καθώς και της ΠΟΛ 1087/2005.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών προβάλλει κατά βάση όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που πρόβαλε με το υπ' αριθ./15.12.2023 απαντητικό υπόμνημά της στον έλεγχο ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29.12.2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση α) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και δ) της με

αριθμό/29.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Φόρος Εισοδήματος:

Φορολογικό έτος 2017	
Χρεωστικό ποσό	50.681,49
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	25.340,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.953,33
Σύνολο	85.975,57

(Ως η υπ' αριθ. /29.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2018	
Χρεωστικό ποσό	60.020,62
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	30.010,31
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.609,36
Σύνολο	101.640,29

(Ως η υπ' αριθ. /29.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017	
Χρεωστικό υπόλοιπο	19.813,62
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	9.906,81
Σύνολο	29.720,43

(Ως η υπ' αριθ. /29.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018	
Χρεωστικό υπόλοιπο	23.733,32
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	11.866,66
Σύνολο	35.599,98

(Ως η υπ' αριθ. /29.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.