



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1584

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

- Της υπ' αριθ. / 28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

- Της υπ' αριθ...../28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 18.318,75 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 9.159,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.478,13 €.
- Με την υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 19.071,89 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 9.535,95 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 28.607,84 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 28.12.2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα «.....», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Επιπλέον, ως λοιπές δραστηριότητες έχουν δηλωθεί οι κάτωθι:

Κωδικός	Περιγραφή	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης
88101104		01/12/2008	
88041006		01/05/2020	

Δυνάμει της υπ' αριθ./22.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε για τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών η οποία επιλέχθηκε ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης. Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τις έμμεσες τεχνικές ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα, ως τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος επιλέχθηκαν τα προσδιορισθέντα με τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 σχετικά με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, θεωρώντας τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος ως εκροές για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α...

Στη συνέχεια, από τον έλεγχο εκδόθηκε το υπ' αριθ./30.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων, σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2023 έγγραφο υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, κάνοντας δεκτό για λόγους χρηστής διοίκησης τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναγκαίου υπολογισμού φύρας επί των υλικών (ποσοστό 5%), επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές για τα ελεγχόμενα έτη και προχώρησε στη σύνταξη της από 28.12.2023 έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά στο φορολογικό έτος 2017.
2. Μη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου Φ.Π.Α.. Δεν προβλέπεται εφαρμογή της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών για την επιβολή Φ.Π.Α..
3. Μη νόμιμη προσφυγή στη διαδικασία προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
4. Λανθασμένος προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά στο φορολογικό έτος 2017. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η με αριθμό/28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, δεν κοινοποιήθηκε νομίμως έως την 31.12.2023 στον ίδιο ως πρόσωπο σε βάρος

του οποίου πραγματοποιήθηκε ο καταλογισμός.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4987/2022 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί **ηλεκτρονικά** σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. [...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. [...] Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1125/16.4.2014 με θέμα «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων:

«Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται

ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναρτήθηκε στη θυρίδα του προσφεύγοντος στο ηλεκτρονικό σύστημα taxisnet την 28.12.2023, και ώρα 16:54:24 (αριθ. Καταχώρησης) και απεστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) αυθημερόν και ώρα 17:00:13. Η σχετική ανάρτηση αναγνώστηκε την επόμενη ημέρα, ήτοι την 29.12.2023 και ώρα 13:05:56, όπως σαφώς εμφανίζεται στην εφαρμογή της ηλεκτρονικής ανάρτησης του TAXISNET.

Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης συντελέστηκε την 06.01.2024, δηλαδή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον ηλεκτρονικό λογαριασμό του, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς εν προκειμένω προκύπτει προγενέστερος

χρόνος παραλαβής της εν λόγω πράξης, την 29.12.2013, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν.4987/2022 προθεσμίας.

Εξάλλου, ο επιμέρους ισχυρισμός περί μη νόμιμης επίδοσης αντιγράφου των προσβαλλόμενων πράξεων στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος την 28.12.2023, διότι δεν πληρούνται οι διατάξεις των άρθρων 50 έως 52 του ΚΔΔ, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς η ενέργεια αυτή επιτελέστηκε από τον έλεγχο συμπληρωματικά με τη νόμιμη ηλεκτρονική κοινοποίηση, με την οποία παράγονται τα αποτελέσματα της νόμιμης επίδοσης, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα και στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και διευκόλυνσης του ελεγχόμενου.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή, υποστηρίζει ότι υφίσταται υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε πλήρη έλεγχο Φ.Π.Α., προκειμένου να προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές και ότι εν προκειμένω δεν προβλέπεται μέθοδος έμμεσης τεχνικής προσδιορισμού φορολογητέων εκροών για την επιβολή Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α 1008/2020 Απόφασης διοικητή ΑΑΔΕ ορίζεται: «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, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή ΑΑΔΕ ορίζεται: «Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής ΦΠΑ, τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή ΦΠΑ.»

Επειδή, επιπρόσθετα, προκειμένου να προβεί ο έλεγχος στον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών, εκροών και του αναλογούντος σε αυτές φόρου, διενήργησε όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται στην Α1293/2019 για τον έλεγχο Φ.Π.Α. για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 28.12.2023 αυτοτελή έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000.

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στο πλαίσιο της δέσμιας αρμοδιότητας του σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 του Ν.4987/2022, προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, του Ν. 4987/2022 και τις διατάξεις των σχετικών αποφάσεων(Α 1008/2020) και εγκυκλίων Ε.2016/2020 και Ε2016/2020, τις οποίες συμπεριέλαβε στην από 28.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτός.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου, επικαλούμενος εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ότι το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε λανθασμένο προσδιορισμό τόσο των δικών του εισοδημάτων και της συζύγου του, όσο και των δαπανών διαβίωσης του ίδιου και της οικογένειάς του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ»:

«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.

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις

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

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στον πιο κάτω πίνακα αναγράφονται αναλυτικά τα δηλούμενα πραγματικά εισοδήματα και ενδεικτικά κάποιες πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντος βάσει στοιχείων που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/2014:

Φορολογικό έτος	2017	2018
Ακίνητη περιουσία	10.734,93	10.734,93
Τόκοι -Μερίσματα	165,83	217,86
Επιχειρηματική δραστηριότητα	18.630,21	23.802,32
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	29.530,97	34.755,11
Εισόδημα — Εισπραχθέντα ποσά (Α)	29.530,97	34.755,11
Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους και μερίσματα	24,85	32,66
Φόρος εισοδήματος Βεβαιωμένες οφειλές καταβληθείσες	12.841,22	6.885,26
ΕΝΦΙΑ	3.600,58	18.081,47
Δόσεις Δανείου	18.798,95	20.682,21
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ.049)	21.214,23	22.445,73
Ασφάλιστρα (ΠΟΛ.1033/2014)	3.864,47	13.666,35
Τέλη κυκλοφορίας	367,30	367,30
Δαπάνες — Πληρωθέντα ποσά (Β)	60.711,60	81.160,98
Διαφορά (Α-Β)	-31.180,63	-47.405,87

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το οικογενειακό του εισόδημα, ήτοι το δικό του μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του ελέγχου και της συζύγου του, και επιπλέον ότι εσφαλμένως ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των δαπανών διαβίωσης πρόσθεσε τις αντικειμενικές δαπάνες του

άρθρου 31 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και τις δαπάνες του άρθρου 32 του ίδιου νόμου, όπως τόκους δανείων που είχαν ληφθεί στο παρελθόν. Ο προσφεύγων, υποστηρίζει ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση την κύρια και τις δευτερεύουσες κατοικίες του καθώς και η τεκμαρτή δαπάνη από τη χρήση των αυτοκινήτων των δικών του και της συζύγου του, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ανέρχεται στο ποσό των 45.914,40 € ανά έτος, το οποίο είναι κατώτερο από το οικογενειακό του εισόδημα για το 2018 και ελαφρώς ανώτερο για το έτος 2017.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του δαπάνες του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα συστήματα *taxis* και *elenxis*, καθώς και τα δεδομένα της ΠΟΛ.1033/2014, όπως ενδεικτικά τέλη κυκλοφορίας και ασφάλιστρα, καθώς και το ποσό που ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 049 και ενδεχομένως να αφορά τόσο οικογενειακές όσο και προσωπικές δαπάνες.

Επειδή, κατά τον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων προσδιορισμού του εισοδήματος με τη χρήση έμμεσων μεθόδων, λαμβάνεται υπόψη το δηλούμενο εισόδημα και οι πραγματικές προσωπικές/ οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης (όχι οι τεκμαρτές).

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η σύζυγος του προσφεύγοντος έχει δηλώσει στο φορολογικό έτος 2017, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 2.608,78 € και στο φορολογικό έτος 2018, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 7.878,63 €, ενώ στον κωδικό 050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» έχει δηλώσει το ποσό 25.498,36 € στο έτος 2017 και το ποσό των 23.511,08 € στο έτος 2018.

Επειδή, το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος για τα κρινόμενα έτη, ήτοι το εισόδημα που προκύπτει μετά την προσθήκη του εισοδήματος της συζύγου του στο ατομικό του, δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης των εν λόγω ετών, καθώς στον ανωτέρω πίνακα προσδιορισμού των δαπανών διαβίωσης πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι δαπάνες της συζύγου του, οι οποίες ανέρχονται τουλάχιστον στο ποσό του κωδικού 050 των οικείων δηλώσεων.

Ως εκ τούτου, στην κρινόμενη υπόθεση, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας προσφυγής ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε μία σειρά μεθοδολογικών πλημμελειών, που αφορούν σε εσφαλμένους υπολογισμούς, τόσο για τον προσδιορισμό του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, της ληφθείσας τιμής αυτών, όσο και για τις αποδεκτά χρησιμοποιηθείσες ποσότητες α' υλών και αναλογικά του ποσοστού φύρας και του αποδεκτού ύψους αποθέματος των εν λόγων υλικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,**
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και**
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.**

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/2020 με θέμα «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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών

ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αναφέρεται ότι:

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, 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 [...]

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

«Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και

αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...].

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ένα υψηλό ποσοστό (50% - 60%) των προμηθευόμενων προϊόντων προορίζονταν και αναλώνονταν σε μη αισθητικές ιατρικές πράξεις, επανορθωτικού χαρακτήρα.

Επειδή, ο προσφεύγων πρόβαλε τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό και με υπόμνημά του κατά τη διενέργεια το ελέγχου.

Επειδή, η ελέγχουσα αρχή απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό καθώς ο έλεγχος εξέτασε όλα τα χειρόγραφα παραστατικά, διαπιστώνοντας τη μη έκδοση παραστατικών σχετιζόμενων με τη χρήση των επίμαχων υλικών, αφού σε κανένα παραστατικό δεν αναγράφεται η παραμικρή ένδειξη ότι έχει χρησιμοποιηθεί, αλλά ούτε περιγράφεται οιαδήποτε υπηρεσία που να δύναται να συσχετιστεί με τον οιονδήποτε τρόπο. Επιπλέον, με βάση τα στοιχεία του α' τριμήνου 2018 ενδεικτικά, το 85% των παρασχεθεισών ιατρικών υπηρεσιών του προσφεύγοντος, αφορά αφαίρεση θηλωμάτων και σπύλων και όπως αναφέρεται σε ιστοσελίδα ιατρού που έκανε χρήση ο προσφεύγων, «για την επούλωση του δέρματος μετά την αφαίρεση του σπύλου με laser, συστήνεται απλά η χρήση επουλωτικής αλοιφής, για μικρό χρονικό διάστημα». Με βάση τα λογιστικά αρχεία, ο προσφεύγων έχει προμηθευτεί ποσότητες επουλωτικής αλοιφής. Ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν αμφισβητεί ότι το έχει ενδείξεις εφαρμογής σε πράξεις αποκατάστασης της υγείας. Όμως, διαπιστώνεται ότι:

α) Οι εν λόγω παθήσεις (βλεφαροσπασμός, υπεριδρωσία μασχαλών, χρόνια ημικρανία, βόκραιο ή αυχενική δυστονία κλπ) άπτονται ενδεχομένως άλλων ειδικοτήτων, όπως (.....),

β) Δεν έχει εκδοθεί κανένα παραστατικό με σχετική ή έστω με συναφή περιγραφή για οποιαδήποτε από τις παραπάνω υπηρεσίες υγείας.

- Ιατρικές υπηρεσίες που γίνονται για λόγους αισθητικής, οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, υπάγονται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή (24%) (Εγκύκλιοι ΠΟΛ. 1100/2010 και ΠΟΛ. 1178/2018). Η επανόρθωση ουλών (σχετ. στο υπόμνημα «...στον ατροφικό ουλώδη ιστό με») εμπίπτει στις περιπτώσεις αισθητικών βελτιώσεων που υπάγονται σε ΦΠΑ και ομοίως δεν έχει εκδοθεί κανένα παραστατικό με τέτοια αιτιολογία.

- Στο υπόμνημα γίνεται αναφορά σε άλλους τύπους κλπ. Οι πληροφορίες που ο έλεγχος έχει συλλέξει προέρχονται από επίσημες ιστοσελίδες της, σύμφωνα με τις οποίες τα προϊόντα(εν προκειμένω τα προμηθευόμενα) προορίζονται μόνο για αισθητικές βελτιώσεις της εικόνας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ζητά να αναγνωρισθεί ακόμα μεγαλύτερο ποσοστό φύρας σε σχέση με αυτό που ήδη αναγνώρισε ο έλεγχος και επιπλέον ισχυρίζεται ότι μεγάλο μέρος της ποσότητας των προϊόντων πρέπει να θεωρηθεί ως μη αναλωθέν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις αλλά αγορασθέν προκειμένου να χρησιμοποιηθεί σε επόμενα έτη.

Επειδή, μετά την έκδοση του υπ' αριθ./30.11.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος καθώς και για λόγους χρηστής διοίκησης, έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναγκάσιου υπολογισμού φύρας επί των υλικών, αναγνωρίζοντας εύλογο ποσοστό φύρας 5%. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός

του προσφεύγοντος σχετικά με την αναγνώριση ακόμα μεγαλύτερου ποσοστού φύρας κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου: «...

- Οι αγορές είναι τόσο συχνές και επαναλαμβανόμενες για μικρές ποσότητες πάνω από μία φορά στον ίδιο μήνα, που υποδηλώνουν άμεση ανάλωση.
- Αν ανατρέξει κανείς στις αγορές που πραγματοποιήθηκαν, όπως καταγράφονται σε προηγούμενη ενότητα της παρούσας στο φορολογικό έτος 2017 οι όποιες χαμηλότερες τιμές παρατηρούνται εν είδει έκπτωσης, εμφανίζονται ενδιάμεσα στο έτος και πάντοτε κατόπιν ο ελεγχόμενος έχει ξαναπρομηθευτεί το ίδιο προϊόν, όπερ σημαίνει ότι το ανάλωσε.
- Στο φορολογικό έτος 2018 οι τιμές μένουν σταθερές για όλα τα είδη καθόλο το έτος. Σε μία μόνο περίπτωση παρατηρείται η τελευταία αγορά του έτους να είναι τον Οκτώβριο για με μειωμένη τιμή αγοράς, όμως αντίστοιχα η πρώτη αγορά του έτους πραγματοποιήθηκε αργότερα τον Φεβρουάριο. Ομοίως, στην αρχή του έτους 2017, η επιχείρηση προμηθεύτηκε ποσότητες αυτού του προϊόντος μεταγενέστερα από άλλα είδη.
- Αν για οποιοδήποτε λόγο λαμβανόταν υπόψη ότι παραμένει απόθεμα στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου, αντίστοιχα θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη και απόθεμα στην αρχή της περιόδου, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ο ελεγχόμενος έχει πραγματοποιήσει αγορές από την και στο προηγούμενο έτος (2016), αλλά και στο επόμενο του ελέγχου έτος (2019). Επομένως, το αποτέλεσμα βάσει ελέγχου θα παρέμενε το ίδιο.
- Δεν παρασχέθηκαν αποδεικτικά στοιχεία περί αποθέματος.»

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μέρος των υλικών έχει μείνει ως απόθεμα για να χρησιμοποιηθεί σε επόμενη χρήση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφορικά με τη χρησιμοποίηση μη ενδεδειγμένης τιμής (πολύ υψηλής τιμής), για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η τιμή που έλαβε ο έλεγχος βασίστηκε σε δεδομένα 20 ιατρών της Αττικής που παρέχουν τις εν λόγω υπηρεσίες και έχουν αναρτήσει τις τιμές των υπηρεσιών τους στην ιστοσελίδα ή σε ιστότοπο της επιχείρησής τους. Προκειμένου οι παρατηρήσεις του ελέγχου να μην επηρεάζονται από ακραίες τιμές, αφαιρέθηκαν από τους σχετικούς υπολογισμούς, ο ιδιαίτερα χαμηλές τιμές των 30 και 50 ευρώ καθώς και η ιδιαίτερα υψηλή τιμή των 500 ευρώ. Το εύρος τιμών που παρέμεινε αφορούσε τιμές κατά μέσο όρο από 180 έως 250 ευρώ και τελικώς επιλέχθηκε η χαμηλότερη, που εκφράζεται ως ο μέσος όρος των κατώτατων τιμών. Στους σχετικούς πίνακες που παραθέτονται επί των σελίδων 60 και 61 της οικείας έκθεσης ελέγχου αποτυπώνεται αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του ελέγχου, και καταδεικνύεται ότι για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος δεν έλαβε τον μέσο όρο όλων των τιμών που θα ήταν μάλιστα ανώτερος των 200 ευρώ, αλλά βασίστηκε στο κάτω όριο του εύρους τιμών στην αγορά. Εξάλλου, ορισμένες χαμηλές τιμές που εντόπισε ο προσφεύγων στην προαναφερόμενη ιστοσελίδα αφορούν περιστασιακές προσφορές, και σε καμία περίπτωση δεν απηχούν τις τιμές των υλικών που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος, καθόσον αυτά θεωρούνται κορυφαία στην κατηγορία τους.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της σχέσης μετασχηματισμού για την παρεχόμενη υπηρεσία, στηρίχθηκε σε αυθαίρετες πληροφορίες.

Επειδή, στην ενότητα 7.2.2 «ΕΦΑΡΜΟΦΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναλύεται λεπτομερώς ο τρόπος προσδιορισμού της σχέσης μετασχηματισμού για τις υπηρεσίες με, καθώς και οι πηγές από τις οποίες ο έλεγχος άντλησε πληροφορίες σχετικά με τις εν λόγω θεραπείες. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετου και εσφαλμένου προσδιορισμού της σχέσης μετασχηματισμού για την παρεχόμενη υπηρεσία απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, δεν προσκομίζει στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.12.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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 από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων:

- Της υπ' αριθ. /28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και
- Της υπ' αριθ. /28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	18.318,75	18.318,75
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	9.159,38	9.159,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.478,13	27.478,13

Η υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	19.071,89	19.071,89
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	9.535,95	9.535,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.607,84	28.607,84

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**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.