



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/05/2024

Αριθμός απόφασης:1478

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5014 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

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

4. Την από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ... **ΤΟΥ** ... με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ. κατά των με αριθμό .. **και .../28-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

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

Επί της από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ... **ΤΟΥ** ... με ΑΦΜ ... η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **.../28-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 9.853,56€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 ύψους 4.926,78€, **ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 14.780,34€.**

Με την υπ' αριθμ. **../28-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 9.639,18€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 ύψους 4.819,59€, **ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 14.458,77€.**

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ. **.../12-07-2022** σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 28/12/2023 οικεία έκθεση ΦΠΑ, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακεία), με έδρα την, η οποία για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.,

διαπιστώθηκε για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, ότι οι προσωπικές δαπάνες του δεν καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημα ενώ επιπλέον για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, πέραν της ίδιας διαπίστωσης, κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου των εισπράξεων μέσω του συστήματος P.O.S. με τις αντίστοιχες εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018, πέντε (5) Α.Λ.Π. για πωλήσεις αγαθών συνολικής αξίας 188,29€, στοιχεία που οδήγησαν στον προσδιορισμό των εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν για το φορολογικό έτος 2017 στο ύψος των 867.128,08€ έναντι δηλωθέντων ύψους 754.213,20€ και το καθαρό αποτέλεσμα (ζημία) από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά τη αναγνώριση ζημίας προηγούμενου έτους ύψους 119.078,08€, στο ύψος των -20.245,54€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 134.699,13€. Αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ύψος των 856.810,06€ έναντι δηλωθέντων ύψους 770.856,27€ και το καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά τη αναγνώριση ζημίας προηγούμενου έτους ύψους 20.245,54€, στο ύψος των 71.115,58€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 129.329,96€. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- I. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και ελεγκτικών διαπιστώσεων.
- II. Ακυρότητα των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου, ως ερειδόμενων επί μη επαρκώς αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.
- III. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.
- IV. Αυθαίρετη και ακυρωτέα η εκ μέρους της φορολογικής αρχής κατ'ουσία διενέργεια εξωλογιστικού (δια της έμμεσης χρήσης της τεχνικής των αναλογιών) προσδιορισμού των καθαρών κερδών της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- V. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- VI. Μη τήρηση οδηγιών ελέγχου.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, στο **άρθρο 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 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, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο **άρθρο 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του **άρθρου 28 του Ν. 4172/13** (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167/23-7-2013), 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, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «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) 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.

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...»

Επειδή, ακολούθως με την **Α. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., 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 του ν.

4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε 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.** 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της

φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. **Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. **Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «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)», διευκρινίστηκε ότι : «Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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:

A. 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 δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού

κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων -πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

-επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

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

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ...»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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 κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022, 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, ακολούθως, στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες

ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και ελεγκτικών διαπιστώσεων, αναφέρονται τα εξής :

Επειδή, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στις σελίδες 10-30 της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., ο έλεγχος διενήργησε όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α. 1293/23-7-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για τα πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι διενεργήθηκαν:

-Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα λογιστικά αρχεία ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ε.Λ.Π.) και από την διασταύρωση των εισπράξεων μέσω Ρ.Ο.Σ. με τα οικονομικά δεδομένα που αντλήθηκαν από τα λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά το έτος 2018, δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό, συνολικής αξίας 188,29€

-Ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την ορθότητα των Συντελεστών Μικτού Κέρδους (Σ.Μ.Κ.), από τις οποίες διαπιστώθηκαν σημαντικές αποκλίσεις των Σ.Μ.Κ. στις τρεις κατηγορίες αγαθών, ήτοι, φαρμάκων με συντελεστή ΦΠΑ 6%, αγαθών με συντελεστή ΦΠΑ 13% (αναλώσιμα υγειονομικά αγαθά, παιδικές τροφές) και αγαθών με συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά, κρέμες και συναφή είδη) και για τις δύο ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Συγκεκριμένα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, ο Σ.Μ.Κ. των φαρμάκων με βάση τα βιβλία του ήταν, 11,23%, ενώ με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης ο Σ.Μ.Κ. ανέρχεται σε 30,12% (απόκλιση 18,89 μονάδες). Οι Σ.Μ.Κ. για αναλώσιμα υγειονομικά αγαθά, παιδικές τροφές καθώς και για καλλυντικά, κρέμες και συναφή είδη ήταν, με βάση τα βιβλία του, αρνητικοί, ήτοι, -1,04% για τα πρώτα και -37,72% για τα δεύτερα, ενώ με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης οι Σ.Μ.Κ. ανέρχονταν σε 31,32% για τα αγαθά με συντελεστή ΦΠΑ 13% και σε 28,71% για τα αγαθά με συντελεστή ΦΠΑ 24%, ήτοι, απόκλιση κατά 32,36 μονάδες και 66,43, αντίστοιχα.

Για το φορολογικό έτος 2018, ο Σ.Μ.Κ. των φαρμάκων με βάση τα βιβλία του ήταν 15,45%, ενώ με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης ο Σ.Μ.Κ. ανέρχεται σε 28,15% (απόκλιση 12,7 μονάδες), ενώ οι Σ.Μ.Κ. για αναλώσιμα υγειονομικά αγαθά, παιδικές τροφές καθώς και για καλλυντικά, κρέμες και συναφή είδη ήταν, με βάση τα βιβλία του, αρνητικοί, ήτοι, -4,75% για τα πρώτα και -43,12% για τα δεύτερα, ενώ με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης οι Σ.Μ.Κ. ανέρχονταν σε 31,32% για τα

αγαθά με συντελεστή ΦΠΑ 13% και σε 22,54% για τα αγαθά με συντελεστή ΦΠΑ 24%, ήτοι, απόκλιση κατά 36,07 μονάδες και 65,66, αντίστοιχα.

-Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για την έρευνα και τον έλεγχο διαδικτυακών συναλλαγών, από τις οποίες δεν προέκυψαν διαδικτυακές συναλλαγές.

-Ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με τον αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ'αξία και κωδικό, ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές και οι εισροές, όπως προέκυψαν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και δεν βρέθηκαν αποκλίσεις.

-Ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ενόψει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και ακύρωσης της πράξης λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, ουδεμία αιτιολογία περιέχει, καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, αναφέρονται τα εξής :

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με κύριο αντικείμενο το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, της αρχής των αναλογιών, καθόσον για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρχε η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (το δηλούμενο ποσό του εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης) και για το φορολογικό έτος 2018, πέραν της ως άνω διαπίστωσης και οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών εσόδων όπως προέκυψαν από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εισπράξεων μέσω Ρ.Ο.Σ. με τις αντίστοιχες εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) (σελ.44 έκθεσης ΦΠΑ).

Από την αξιοποίηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και της οικείας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του προσφεύγοντα, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα:

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017

Συντελεστής ΦΠΑ	Αγορές εμπορευμάτων	Πωλήσεις εμπορευμάτων	Σχέση πωλήσεων/αγορών	Περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους
6%	631.869,75	702.848,11	1,1123	11,23%
13%	30.151,60	29.837,51	0,9895	-1,05%
24%	34.564,57	21.527,58	0,6228	-37,71%
	696.585,92	754.213,20	1.0827	8,27%

Α. Για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6% (φάρμακα)

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:, για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε 2015/2020 & 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, κ.λπ.), τα οποία προέκυψαν, α) από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και β) από το περιθώριο μικτού κέρδους και τις τιμές πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη την Υπουργική Απόφαση Γ5 (α) οικ. 90552 ΦΕΚ Β' 3890/02.12.2016, σύμφωνα με την οποία καθορίστηκαν Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την ισχύουσα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, ως άνω σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας και όσον αφορά το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, ορίζονταν τα εξής :

- για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα, τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους Φ.Κ.Α. σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα :

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (MARK-UP) ΑΠΟΖΗΜΙΟΥΜΕΝΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.							
Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου
0-50	30,00%	300,01-400	10,00%	800,01-900	6,00%	1750,01-2000	3,25%
50,01-100	20,00%	400,01-500	9,00%	900,01-1000	5,50%	2000,01-2250	3,00%
100,01-150	16,00%	500,01-600	8,00%	1000,01-1250	5,00%	2250,01-2500	2,75%
150,01-200	14,00%	600,01-700	7,00%	1250,01-1500	4,25%	2500,01-2750	2,50%
200,01-300	12,00%	700,01-800	6,50%	1500,01-1750	3,75%	2750,01-3000	2,25%

Από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων προμηθευτών (τιμολογίων αγορών), ύψους 631.869,75€ που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο προσφεύγων και μετά την αφαίρεση φύρας της τάξεως 3% επί των συνολικών αγορών φαρμάκων προέκυψε υπόλοιπο 612.913,66€, το οποίο

χρησιμοποιήθηκε ως κόστος για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των φαρμακευτικών προϊόντων με συντελεστή ΦΠΑ 6% (σελίδα 47 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ) :

Συντελεστής Μ.Κ. επί τοις % (1)	Ποσοστό συμμετοχής επί τοις% στο κόστος αγορών (2)	Κόστος πωληθέντων (3)	Κόστος πωληθέντων ανά συντελεστή Μ.Κ. (4)=(3*2)	Αξία μικτού κέρδους (5)=(4*1)	Ακαθάριστα έσοδα (6)=(4+5)
30,00	85,44	612.913,66	523.673,43	157.102,03	680.775,46
20,00	7,59	612.913,66	46.520,15	9.304,03	55.824,18
16,00	3,51	612.913,66	21.513,27	3.443,12	24.955,39
14,00	2,10	612.913,66	12.871,19	1.801,96	14.673,15
12,00	1,36	612.913,66	8.335,63	1.000,27	9.335,90
			612.913,66	172.650,41	785.564,08

Συν/στή ς ΦΠΑ	Αγορές μείον φύρα 3%	Περιθώριο μικτού κέρδους βάσει ελέγχου	Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου	Έσοδα από επιχ/κή δρ/τητα βάσει ελέγχου	Έσοδα από επιχ/κή δρ/τητα βάσει βιβλίων	διαφορά
6%	612.913,66	28,16879%	172.650,41	785.564,08	702.848,11	82.715,97
13%	29.247,05	31,32%	9.160,18	38.407,23	29.837,51	8.569,72
24%	33.527,63	28,72%	9.629,14	43.156,77	21.527,58	21.629,19
				867.128,08	754.213,20	112.914,88

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή ΦΠΑ ως εξής :

	βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		διαφορές	
Συν/στή ς ΦΠΑ	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ
6%	702.848,11	42.170,88	785.564,08	47.133,84	82.715,97	4.962,96
13%	29.837,51	3.878,87	38.407,23	4.992,94	8.569,72	1.114,07
24%	22.988,81	5.517,31	43.361,55	10.406,77	20.372,74	4.889,46

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018

Συντελεστής ΦΠΑ	Αγορές εμπορευμάτων	Πωλήσεις εμπορευμάτων	Σχέση πωλήσεων/αγορών	Περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους
6%	626.537,99	723.336,62	1,1544	15,45%
13%	28.797,49	27.428,74	0,9524	-4,75%
24%	35.318,65	20.090,91	0,5688	-43,12%
	690.654,13	770.856,27	1,1161	11,61%

A. Για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6% (φάρμακα)

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:, για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 6%, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε 2015/2020 & 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, κ.λπ.), τα οποία προέκυψαν, α) από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και β) από το περιθώριο μικτού κέρδους και τις τιμές πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη την Υπουργική Απόφαση Γ5 (α) οικ. 90552 ΦΕΚ Β' 3890/02.12.2016, σύμφωνα με την οποία καθορίστηκαν Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την ισχύουσα κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας και όσον αφορά το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, ορίζονταν τα εξής :

- για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους Φ.Κ.Α. σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα :

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (MARK-UP) ΑΠΟΖΗΜΙΟΥΜΕΝΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.							
Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου
0-50	30,00%	300,01-400	10,00%	800,01-900	6,00%	1750,01-2000	3,25%
50,01-100	20,00%	400,01-500	9,00%	900,01-1000	5,50%	2000,01-2250	3,00%
100,01-150	16,00%	500,01-600	8,00%	1000,01-1250	5,00%	2250,01-2500	2,75%
150,01-200	14,00%	600,01-700	7,00%	1250,01-1500	4,25%	2500,01-2750	2,50%
200,01-300	12,00%	700,01-800	6,50%	1500,01-1750	3,75%	2750,01-3000	2,25%

Από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων προμηθευτών (τιμολογίων αγορών), ύψους 626.537,99€ που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο προσφεύγων και μετά την αφαίρεση φύρας της

τάξεως 3% επί των συνολικών αγορών φαρμάκων προέκυψε υπόλοιπο 607.741,86€, το οποίο χρησιμοποιήθηκε ως κόστος για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των φαρμακευτικών προϊόντων με συντελεστή ΦΠΑ 6% (σελίδα 45 της οικείας έκθεσης εισοδήματος) :

Συντελεστής Μ.Κ. επί τοις % (1)	Ποσοστό συμμετοχής επί τοις% στο κόστος αγορών (2)	Κόστος πωληθέντων (3)	Κόστος πωληθέντων ανά συντελεστή Μ.Κ. (4)=(3*2)	Αξία μικτού κέρδους (5)=(4*1)	Ακαθάριστα έσοδα (6)=(4+5)
30,00	83,66	607.741,86	508.436,84	152.531,05	660.967,89
20,00	10,18	607.741,86	61.868,12	12.373,63	74.241,75
16,00	2,93	607.741,86	17.806,84	2.849,09	20.655,93
14,00	2,43	607.741,86	14.768,13	2.067,54	16.835,66
12,00	0,80	607.741,86	4.861,93	583,43	5.445,37
			607.741,86	170.404,73	778.146,60

Β. Για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13% (αναλώσιμα υγειονομικά υλικά – παιδικές τροφές)

Από τα δεδομένα των τιμολογίων πώλησης προς άλλους επιτηδευματίες, διαπιστώθηκε Σ.Μ.Κ. 51,13%, ενώ βάσει των βιβλίων του, ο αντίστοιχος Σ.Μ.Κ. ήταν αρνητικός(-4,75%). Ωστόσο, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και μη αμφισβήτησης από μέρος του ελεγχόμενου εφάρμοσε τον χαμηλότερο συντελεστή 31,32%, όπως εφάρμοσε την προηγούμενη φορολογική περίοδο (2017). Μετά την εφαρμογή συντελεστή 31,32% επί του κόστους πωληθέντων ύψους 28.797,49€ και την αφαίρεση φύρας της τάξεως 3% επί των συνολικών αγορών αυτής της κατηγορίας, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των αγαθών με συντελεστή ΦΠΑ 13%, στο ύψος των 36.682,36€.

Γ. . Για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά – κρέμες και συναφή είδη)

Από τα δεδομένα των τιμολογίων πώλησης προς άλλους επιτηδευματίες, διαπιστώθηκε ότι ο μέσος Σ.Μ.Κ. για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24% ήταν 22,54%, ενώ βάσει των βιβλίων του, ο αντίστοιχος Σ.Μ.Κ. ήταν αρνητικός(-43,12%). Ο έλεγχος εφαρμόζοντας τον συντελεστή 22,54% επί του κόστους πωληθέντων ύψους 35.318,65€ και μετά την αφαίρεση φύρας της τάξεως 3% επί των συνολικών αγορών αυτής της κατηγορίας, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των αγαθών αυτής της κατηγορίας στο ύψος των 41.981,10€.

Συγκεντρωτικά στον κλάδο εμπορίας αγαθών από όλες τις κατηγορίες προέκυψαν τα παρακάτω αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2018:

Συν/στή ς ΦΠΑ	Αγορές μείον φύρα 3%	Περιθώριο μικτού κέρδους βάσει ελέγχου	Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου	Έσοδα από επιχ/κή δρ/τητα βάσει ελέγχου	Έσοδα από επιχ/κή δρ/τητα βάσει βιβλίων	διαφορά
6%	607.741,86	28,0389983%	170.404,73	778.146,60	723.336,62	54.809,98
13%	27.933,57	31,32%	8.748,79	36.682,36	27.428,74	9.253,62
24%	34.259,10	22,54%	7.722,00	41.981,10	20.090,91	21.890,19
			186.875,52	856.810,06	770.856,27	85.953,79

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή ΦΠΑ ως εξής :

	βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		διαφορές	
Συν/στή ς ΦΠΑ	Φορολογητέα αξία	ΦΠΑ	Φορολογητέ α αξία	ΦΠΑ	Φορολογητέ α αξία	ΦΠΑ
6%	723.336,62	43.400,19	778.146,60	46.688,80	54.809,98	3.288,61
13%	27.428,74	3.565,74	36.682,36	4.768,71	9.253,62	1.202,97
24%	20.788,09	4.989,14	41.981,10	10.075,46	21.193,01	5.086,32

Επειδή, με βάση τα διαλαμβανόμενα στην από την 28/12/2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτει ότι ο έλεγχος αρχικά προσδιόρισε κατά τα προσωρινά αποτελέσματα, τους Σ.Μ.Κ., βασιζόμενος στα φορολογικά στοιχεία του διαστήματος 01/03/2017-31/03/2017 και στα φορολογικά στοιχεία του διαστήματος από 31/07/2018 έως 30/09/2018, εντούτοις, μετά την προβολή του σχετικού ισχυρισμού του προσφεύγοντα στα πλαίσια του υπομνήματός του, έλαβε υπόψη τα φορολογικά στοιχεία ολόκληρων των φορολογικών ετών, προκειμένου να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ο Σ.Μ.Κ. των φαρμάκων. Συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2017, ο Σ.Μ.Κ. των φαρμάκων με βάση τα προσωρινά αποτελέσματα ήταν της τάξεως των 30,12%¹, ενώ με τα οριστικά αποτελέσματα αυτός περιορίστηκε σε 28,168 % και για το φορολογικό έτος 2018, ο Σ.Μ.Κ. των φαρμάκων με βάση τα προσωρινά αποτελέσματα ήταν της τάξεως των 33,60%², ενώ με τα οριστικά αποτελέσματα αυτός περιορίστηκε σε 28,03%.

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων για το φορολογικό έτος 2018, βασίστηκε στη υπουργική απόφαση του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία και ήταν ενεργή στο επίμαχο φορολογικό έτος για τα φαρμακεία, ενώ επιπλέον έδρασε σύμφωνα και με τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίου (Α.1008/2020 και Ε. 2016/2020), εξετάζοντας τα λογιστικά

¹ Σελίδα 18 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ

² Σελίδα 25 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ

αρχεία και τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης προσδιορίζοντας με αξιόπιστο τρόπο αναλογίες που οδήγησαν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα.

Επειδή, ακολούθως αξίζει να σημειωθεί ότι, όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022, προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4987/2022, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά) οι οποίες δύναται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι διεθνώς αναγνωρισμένες μέθοδοι ελέγχου, το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, επιστήμης που ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογούμενου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 640/2021).

Συνεπώς και ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αυθαίρετου και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση προσδιορισμού της φορολογητέας του ύλης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης των συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων (όπως ενημερωτικά σημειώματα

μεταξύ των υπηρεσιών της φορολογικής αρχής, η υπ' αρ./6-11-2023 απόφαση επιλογής έμμεσων τεχνικών του Προϊσταμένου), αναφέρονται τα εξής :

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, σε οποιοδήποτε στάδιο αυτού, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί οποιοσδήποτε έλεγχος σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο & οντότητα, ο υπάλληλος πρέπει να φέρει εντολή ελέγχου, την οποία θα κοινοποιήσει στο φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να τροποποιήσει ή να αντικαταστήσει την αρχική εντολή ελέγχου, εξαιτίας προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ούτε να κοινοποιήσει την κατά το άρθρο 4 της Α.1008/2020, έγκριση του Προϊσταμένου περί επιλογής της έμμεσης μεθόδου. Περαιτέρω, από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η υποχρέωση αιτιολόγησης για την προσφυγή στην τεχνική που επιλέχθηκε στην κρίνόμενη υπόθεση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ουδεμία σχετική αίτηση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί δήθεν αδυναμίας του να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με αυτές, ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε, ότι δεν εκδόθηκαν πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 188,29€ για τους ίδιους λόγους που έσφαλε κατά την αρχική εκτίμηση περί μη έκδοσης συνολικώς 83 Α.Λ.Π. (10+73 για αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018), άποψη την οποία μετέβαλε σχεδόν καθολικά, αποδεχόμενος τις δοθείσες αποδεδειγμένες εξηγήσεις του και αφετέρου ότι δεν εμφανίζονται πραγματικές δαπάνες ύψους 28.533,98€ για το φορολογικό έτος 2017 και 34.438,01€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων – αντιπαραβολικό έλεγχο στα δεδομένα των εγγραφών των τραπεζικών λογαριασμών (εισπράξεων μέσω Ρ.Ο.Σ.) και των λογιστικών αρχείων (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και καταχώριση αυτών στα λογιστικά βιβλία), αρχικά διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2018, ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον εβδομήντα τρία (73) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Σ. από φορολογικό μηχανισμό) συνολικής αξίας 5.361,65€.

Στη συνέχεια, αφού επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το .../10-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4987/2022, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, επ' αυτού κατέθεσε το με αριθ.πρωτ. .../7-12-2023 υπόμνημά του, με το οποίο αμφισβήτησε τα αποτελέσματα του ελέγχου ισχυριζόμενος, ότι ο καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς από τις εισπράξεις των πωλήσεων μέσω P.O.S. δε γίνονται την ίδια ημέρα με την πώληση, αλλά γίνονται συνήθως την επόμενη ή και μεθεπόμενη ημέρα. Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω, επισύναψε εκτυπώσεις της ανάλυσης κινήσεων P.O.S. από την τράπεζα Eurobank. Οι ισχυρισμοί του τελευταίου κρίθηκαν βάσιμοι για το φορολογικό έτος 2017 και μερικώς δεκτοί για το φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα κατόπιν ενδελεχούς αντιπαραβολικού ελέγχου των αποδείξεων P.O.S. με τις αντίστοιχες εκδοθείσες Α.Λ.Π. από τον εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τελικά δεν εκδόθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2018, σε πέντε (5) περιπτώσεις Α.Λ.Π. για πωλήσεις αγαθών συνολικής αξίας 188,29€, που αφορούν τις εισπράξεις των πωλήσεων μέσω P.O.S. από άλλες τράπεζες, Πειραιώς και Εθνική, όπως αναλυτικά περιγράφονται στη σελίδα 41 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας εκτυπώσεις της ανάλυσης κινήσεων P.O.S. για το φορολογικό έτος 2018, από τις τράπεζες Πειραιώς και Εθνική, ούτε και αντίστοιχα εκδοθέντα από το φορολογικό μηχανισμό και καταχωρισθέντα στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία για τις παραπάνω συναλλαγές, ο ισχυρισμός του περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και κατ'επέκταση μη πλήρωσης, από αυτήν την αιτία, της προϋπόθεσης για υπαγωγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεδεικτοι.

Επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα, ο έλεγχος έκρινε, ότι δεν εμφανίζονται πραγματικές δαπάνες ύψους 28.533,98€ για το φορολογικό έτος 2017 και 34.438,01€ για το φορολογικό έτος 2018, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει ποιες είναι αυτές και σε τι αφορούν. Επίσης, προσθέτει ότι αν υποτεθεί ότι ο έλεγχος θεωρεί ως μη εμφανισθείσες πραγματικές δαπάνες αυτές που δηλώνονται στους κωδικούς 049 και 050, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω :

-Στους κωδικούς αυτούς δηλώνονται από το φορολογούμενο προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συγκεκριμένων κατηγοριών, προκειμένου να διενεργηθούν εκπτώσεις από το εισόδημα ή μειώσεις από το φόρο κλίμακας με βάση το φορολογητέο εισόδημα και οι οποίες πρέπει να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

-Οι παραπάνω κωδικοί δεν προσυμπληρώνονται από τη φορολογική διοίκηση, αλλά το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό αναγράφεται από τους φορολογούμενους. Προς διευκόλυνση του υπολογισμού αυτού, η φορολογική διοίκηση αναρτά την ηλεκτρονική πληροφόρηση σύμφωνα με την ενημέρωση που αποστέλλεται από τις τράπεζες.

-Έχει παρατηρηθεί ότι οι τράπεζες σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με τη μορφή της ατομικής επιχείρησης, στην ηλεκτρονική πληροφόρηση που αποστέλλουν στην ΑΑΔΕ για τη συμπλήρωση των κωδικών 049-050 εκτός από την εξόφληση προσωπικών δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής αποστέλλουν και εξοφλήσεις δαπανών που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία. Αποτέλεσμα της λάθος πληροφόρησης από τις τράπεζες είναι να εμφανίζεται υψηλό ποσό εξόφλησης προσωπικών δαπανών που όμως δεν είναι πραγματικό. Το 2017 με την πιστωτική του κάρτα με αριθμό..... της τράπεζας Eurobank, πραγματοποίησε πληρωμές συνολικού ύψους 6.687,10€ και το 2018 πραγματοποίησε πληρωμές συνολικού ύψους 5.198.98€. Όλες οι πληρωμές αφορούν εξόφληση δόσεων βεβαιωμένων οφειλών, τελών κυκλοφορίας και λογαριασμού κινητής τηλεφωνίας της Cosmote. Επισυνάπτει αντίγραφα των λογαριασμών κίνησης της πιστωτικής κάρτας για τα έτη 2017 και 2018.

- Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν έμμεσα τεκμήριο και προσδιορίζουν το εισόδημα, πρέπει να εξεταστεί αν πραγματοποιούνται με τα εισοδήματα του τρέχοντος έτους ή εισοδήματα προηγούμενων ετών που έχουν φορολογηθεί ή είναι αφορολόγητα. Εν προκειμένω πρέπει να εξεταστεί από τον έλεγχο, αν καλύπτονται με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Υπολογίζοντας την ανάλωση κεφαλαίου από το οικονομικό έτος 2010 έως και το οικονομικό έτος 2017 από την κοινή φορολογική δήλωση που υπέβαλε με τη σύζυγό του έχουν υπόλοιπο ποσό προς ανάλωση 213.287,65€. Το ποσό αυτό υπερκαλύπτει τις όποιες δαπάνες προσωπικής διαβίωσης, καθώς και τα ποσά των 28.533,98€ και των 34.438,01€ που έκρινε ο έλεγχος ότι δεν έχουν «εμφανισθεί», αν όντως έπρεπε να αναγραφούν στον κωδικό 049 του εντύπου Ε1. Επισημαίνει επίσης, ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου δε του ζητήθηκε ουδεμία διευκρίνιση ή προσκόμιση επιπλέον στοιχείων σχετικά με τα ποσά δαπανών των κωδικών 049 -050 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς, αναφέρονται τα εξής :

Επειδή στη σελίδα 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δεν εμφανίζει τις πραγματικές δαπάνες των κρινόμενων φορολογικών περιόδων ήτοι, για το 2017 δηλώνει 0,00 δαπάνες αντί του ορθού 28.533,98€ και το 2018 δηλώνει 1.000,00€ αντί του ορθού 34.438,01€. Οι ως άνω διαπιστώσεις συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ. .../10-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, στις 14/11/2023 με τους συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων. Επ'αυτού ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αρ. .../07-12-2023 υπόμνημά του προβάλλοντας τους ίδιους ως άνω ισχυρισμούς, επισυνάπτοντας εκτυπώσεις από κινήσεις πληρωμών πιστωτικής κάρτας της Eurobank, για τα έτη 2017 και 2018. Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, αναφέροντας στη σχετική έκθεση (σελ. 42), ότι σε αντίθεση με το

τελικό ποσό των δαπανών ποσού 21.846,88€, κατόπιν της υπαίρεσης των προσκομισθέντων εκ μέρους του ελεγχόμενου δαπανών (σχετ. αντίγραφα πιστωτικής κάρτας) συνολικού ποσού 6.687,10€ και οι οποίες δεν καλύπτονται σε καμία περίπτωση από το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου. Ομοίως ισχύει και για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων ενημερώθηκε για το είδος των δαπανών στα πλαίσια του σημειώματος διαπιστώσεων για τις οποίες μάλιστα προσκόμισε στοιχεία στη φορολογική αρχή τα οποία έγιναν εν μέρει δεκτά. Επιπλέον αξίζει να σημειωθεί ότι οι δαπάνες που προτείνονται κατά τη συμπλήρωση των κωδικών 049 και 050, δεν είναι δεσμευτικοί για τον φορολογούμενο, ωστόσο, στα πλαίσια του ελέγχου, ο τελευταίος οφείλει να αποδείξει ποιες από αυτές δεν αποτελούν προσωπικές δαπάνες διαβίωσης προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία.

Επειδή, πέραν των εγγράφων που προσκομίστηκαν και αξιολογήθηκαν από τη φορολογική αρχή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ενώπιον της υπηρεσίας μας έγγραφες βεβαιώσεις τραπεζών, με τις οποίες να βεβαιώνεται ότι οι εμφανιζόμενες καταβολές δαπανών αφορούν σε επαγγελματικές δαπάνες / αγορές, οι ισχυρισμοί του τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, ωστόσο, όπως αναλύθηκε παραπάνω, συντρέχει για το φορολογικό έτος 2018, η προϋπόθεση της παρ. 1β του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, τέλος, η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, 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, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης με ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, απορρίπτεται και ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, αναφέρονται τα εξής :

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, περαιτέρω, με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος, «τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους, Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους, Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβεται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος, ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛ.ΣτΕ 990/2014, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, η αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, η οποία αποτελεί έκφανση της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτάσσει το συνυπολογισμό όσο το δυνατό, περισσότερων οικονομικο-κοινωνικών παραμέτρων για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Ειδικότερα, ενόψει των διατάξεων των άρθρων 4 παράγραφος 5, 73 και 78 του Συντάγματος, ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα, με σκοπό τη διαπίστωση της πραγματικής φορολογικής ικανότητας των φορολογουμένων και τη σύλληψη της φοροδιαφυγής, που αποτελεί αναντίρρητα σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Έτσι η μέθοδος των έμμεσων τεχνικών της φορολογητέας ύλης, είναι μέθοδος ανεκτή από το Σύνταγμα προς εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου και συμπληρώνει το πάγιο σύστημα υποκειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Επιπλέον η μέθοδος αυτή είναι δομημένη λογικά και η βάση με τα συμπεράσματά της ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας, ενώ δεν εμποδίζεται ο φορολογούμενος να μην αποδεχθεί την εφαρμογή του συστήματος αυτού ασκώντας προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018, σελ. 677). Συνεπώς, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, δεν αντίκεινται στις διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 1 και 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, διότι μ' αυτές δεν επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνεται άλλη μέθοδος εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **ΤΟΥ** ... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ. .../28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 σύνολο φόρου για καταβολή : 14.780,34€ (ποσό φόρου : 9.853,56€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 : 4.926,78€) και μη αναγνώριση ποσού 1.180,66€ προς έκπτωση

Επί της υπ' αριθμ. .../28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 σύνολο φόρου για καταβολή : 14.458,77€ (ποσό φόρου : 9.639,18€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 : 4.819,59€) και μη αναγνώριση ποσού 1.119,38€ προς έκπτωση

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.