



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.11.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2383

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση (φαρμακείο) φόρος ποσού 4.794,89 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 2.397,45 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 244,11 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 7.436,45 €, κατόπιν διαπίστωσης με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, απόκρυψης εσόδων, ύψους 22.339,51 € και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 141.380,47 € από 119.040,96 € βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 4.734,79 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 2.367,40 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 233.75 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 7.335,94 €, κατόπιν διαπίστωσης με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, απόκρυψης εσόδων, ύψους 20.329,30 € και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 142.586,62 € από 122.257,32 € βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 1.019,93 € και επιβλήθηκε

στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 948,94 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 474,47 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.423,41 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σε 50.441,24 € από 28.101,53 € βάσει δήλωσης (ήτοι κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης, ύψους 22.339,51 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 556,44 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 2.277,35 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 1.138,68 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.416,03 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σε 142.586,62 € από 122.257,32 € βάσει δήλωσης (ήτοι κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης, ύψους 20.329,30 €).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από05.2024 εκθέσεων εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Η προσφυγή των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ στην εφαρμογή του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας είναι μη νόμιμη, καθώς δεν πληρούνται στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις που θέτει ο νομοθέτης, κατά την αιτιολογική του έκθεση, για τη χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματός της κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

2) Ως έμμεση μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματος της φορολογουμένης κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 χρησιμοποιήθηκε αυτή των αναλογιών με βάση το μικτό περιθώριο κέρδους. Προς εξεύρεση αυτού οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προσέφυγαν στην εφαρμογή των αγορανομικών διατάξεων περί διατιμήσεως φαρμάκων της Δ3.(α)οικ. 82331/22.11.2019 (ΦΕΚ 4274/2019 Β') αποφάσεως του Υπουργού Υγείας «Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων». Ωστόσο, η διάταξη αυτή παραβιάζει την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, της ισότητας και της χρηστής διοικήσεως, διότι δεν αφήνει περιθώρια να λαμβάνονται υπ' όψιν στοιχεία και συνθήκες, όπως οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της ατομικής επιχείρησής της. Ο Φ.Π.Α. κατά τα έτη 2018 και 2019 έπεσε νομοθετικώς κάτω του 13% σε αρκετά φάρμακα, τα οποία ήδη υπήρχαν στο φαρμακείο από την προηγούμενη χρονιά.

3) Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018 και τη διαφορά των 2.840,86 ευρώ μεταξύ των δαπανών που έκανε και του εισοδήματος που δήλωσε για το έτος αυτό, η διαφορά αυτή καλύπτεται ευχερώς από την ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών, τα οποία είχε αποταμιεύσει.

4) Κατά τους ελεγκτές «το δηλούμενο εισόδημα της ελεγχόμενης και του συζύγου της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών αναγκών διαβίωσης.» (σελ. 14 της εκθέσεως

ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α.). Όμως η ίδια τελεί σε υπέρ 20ετή διάσταση με τον πατέρα των παιδιών της, κατοικούν σε διαφορετικές οικίες, σύμφωνα δε με τον ΑΚ, επί υπέρ τετραετούς διαστάσεως των συζύγων, ο γάμος τεκμαίρεται λελυμένος, ανεξαρτήτως του αν έχει εκδοθεί διαζύγιο.

5) Σύμφωνα με τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επελέγη για έλεγχο, κατόπιν αποφάσεως του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. βάσει κριτηρίων αναλύσεως κινδύνου, ήτοι: α) χαμηλή απόδοση του ΦΠΑ, β) υψηλές καταναλωτικές δαπάνες και γ) η ένδειξη για την διενέργεια έμμεσης τεχνικής ελέγχου (σελ. 23 της εκθέσεως ελέγχου). Ναι μεν οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της φορολογουμένης κατά τα κρίσιμα έτη 2018 και 2019 ήταν όλες πιστωτικές, πλην όμως οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. δεν απέδειξαν, καίτοι είχαν το βάρος αποδείξεως, ότι η ίδια προέβη σε πωλήσεις προϊόντων της, χονδρικώς ή λιανικώς χωρίς να εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά στοιχεία, ούτε την ύπαρξη ρευστού/μετρητών σε λογαριασμούς της ή μεταφορά μετρητών σε λογαριασμούς στενών συγγενών της ή άλλων.

Ως προς τον πρώτο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022, ως ίσχυε τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οριζόταν 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, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με την Α. 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «
Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα

Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 - Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του Ν. 4172/2013, ως ίσχυε έως το φορολογικό έτος 2022, οριζόταν 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 τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με την Ε 2015/2020 διευκρινίζεται ότι: «... 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. ... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από05.2024 εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της με αποτέλεσμα να πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Συγκεκριμένα, από τη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 αλλά και τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. taxis και elenxis (αναζήτηση στοιχείων εισοδήματος/δαπανών βάσει της ΠΟΛ. 1033/2014), προκύπτουν τα εξής:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	-977,28
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΥΖΥΓΟΥ)	26.036,76
ΣΥΝΟΛΟ	25.059,48

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2018

ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ/ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	0,06
ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	220,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	2.330,32
ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΝΦΙΑ (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	501,97
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΥΠΟΧΡΕΗΣ)	3.052,35
ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ/ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	7.280,05
ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	165,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	16.407,14
ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΝΦΙΑ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	995,80
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	24.847,99
ΣΥΝΟΛΟ	27.900,34

ήτοι η (αρνητική) διαφορά δηλούμενου εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης ανέρχεται τουλάχιστον σε 25.059,48 € – 27.900,34 € = -2.840,86 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τελεί σε υπέρ 20ετή διάσταση με τον πατέρα των παιδιών της, κατοικούν σε διαφορετικές οικίες, σύμφωνα δε με τον ΑΚ, επί υπέρ τετραετούς διαστάσεως των συζύγων, ο γάμος τεκμαίρεται λελυμένος, ανεξαρτήτως του αν έχει εκδοθεί διαζύγιο. Ωστόσο στο υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος TAXIS η προσφεύγουσα εμφανίζεται ως έγγαμη από τις09.1983 έως σήμερα. Περαιτέρω, ο σύζυγός της

είναι ο μόνος που δηλώνει εισοδήματα το φορολογικό έτος 2018 σε αντίθεση με την προσφεύγουσα, η οποία δηλώνει ζημίες. Ακόμη και να ίσχυε ότι τελούσε εν διαστάσει με τον σύζυγό της δεν δηλώνει εισόδημα που να καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής της (ύψους 3.052,35 €).

Το δε μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων χρήσεων δεν εμπίπτει στην έννοια του δηλούμενου εισοδήματος κατά το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε., αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013.

Επειδή, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019 η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Εγκύκλιος Ε 2015/2020), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς σε βάρος της έχει εκδοθεί η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΚΑΛΩΝ ύψους 250,00 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το εν λόγω φορολογικό έτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προσέφυγε σε έμμεση τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, κάλυψης της διαφοράς δαπανών – εσόδων με μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών, διακοπής του έγγαμου βίου της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με την απόφαση Α 1008/20.01.2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίσθηκε 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 έλεγχου, 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, με την εγκύκλιο Ε 2016/31.01.2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)» διευκρινίσθηκε ότι: ...

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ως άνω φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Όσον αφορά την προμήθεια των φαρμάκων, τα οποία υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% (ποσοστού 92,58% το 2018 και 93,47% το 2019 επί του συνόλου των εμπορεύσιμων αγαθών) από την επισκόπηση των παραστατικών αγορών που προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή προέκυψε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των αγορών της (ποσοστού 97,35% το 2018 και 99,55% το 2019) πραγματοποιούνταν από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., στην οποία εστάλη το με αριθ. πρωτοκόλλου αίτημα παροχής πληροφοριών.

Στη συνέχεια, έχοντας τα δεδομένα των φαρμάκων, από την ως άνω εταιρεία, η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ κατέταξε τα φάρμακα που υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, ήτοι συνταγογραφούμενα φάρμακα και μη συνταγογραφούμενα, για τα οποία ο συντελεστής μικτού κέρδους ορίζεται από το Υπουργείο Υγείας, σε κατηγορίες ανάλογα με το εύρος τιμών χονδρικής τιμής πώλησης από τις φαρμακαποθήκες, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση που παρατίθεται στο

άρθρο 3 της υπ' αριθμ. Γ5/οικ. 28408/2016 ΦΕΚ 1102/Β/19-4-2016 απόφασης του Υπουργείου Υγείας και το άρθρο 5 της υπ' αριθ. Δ3(α) οικ. 82331/2019 ΦΕΚ 4274/Β/22-11-2019 απόφασης του Υπουργείου Υγείας. Ακολουθώντας, με βάση τα προκαθορισμένα περιθώρια κέρδους προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα ανά κατηγορία, καθώς και ο μέσος σταθμικός συντελεστής μικτού κέρδους για τα εν λόγω φάρμακα σε ποσοστό 28,46% για το φορολογικό έτος 2018, και σε ποσοστό 28,20% για το φορολογικό έτος 2019. Όσον αφορά στα φάρμακα που προμηθεύτηκε από λοιπούς προμηθευτές αξίας 2.740,06 €, τα οποία αντιπροσωπεύουν το 2,65% επί της συνολικής αξίας για το 2018, και αξίας 479,52 € με ποσοστό συμμετοχής 0,45% επί της συνολικής αξίας για το 2019, η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ θεώρησε ότι πουλήθηκαν με το μικρότερο περιθώριο κέρδους (από τις κατηγορίες φαρμάκων αξίας από 150,01 € έως 200,00 €) δηλαδή ποσοστό 14,00%. Βάσει των ανωτέρω, ο συντελεστής μικτού κέρδους για το σύνολο των αγορών φαρμάκων, υπολογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ σε ποσοστό 28,00% και για τα δύο φορολογικά έτη.

Όσον αφορά τα λοιπά εμπορεύματα που υπάγονταν στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24%, και προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των πωλήσεων βάσει του κόστους πωληθέντων αυτών η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επέλεξε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα τριάντα ειδών, για τα οποία ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα, με το με αριθμό πρωτοκόλλου αίτημα παροχής πληροφοριών οι τελικές τιμές (με Φ.Π.Α.) πώλησης, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της. Βάσει των ως άνω στοιχείων η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ αποδέχτηκε ότι το περιθώριο κέρδους μεσοσταθμικά ανερχόταν σε 18,86% και για τα δύο φορολογικά έτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, της ισότητας και της χρηστής διοικήσεως, διότι δεν λαμβάνονται υπ' όψιν στοιχεία και συνθήκες, όπως οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της ατομικής επιχείρησής της.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος θεμελιώνεται η αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. 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 άσκησή 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 σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, σύμφωνα 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 μόνον 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 (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι Προτεινόμενες Τιμές Λιανικής Πώλησης των φαρμάκων καθορίζονται από τις προμηθεύτριες εταιρίες φαρμάκων σύμφωνα με τις σχετικές Αποφάσεις του Υπουργού Υγείας και είναι αυτές που αναγράφονται επί των συσκευασιών. Είτε ο έλεγχος λάμβανε υπόψη του τις Προτεινόμενες Τιμές Λιανικής Πώλησης ανά συσκευασία φαρμάκου που προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα, είτε προσδιόριζε, όπως και έπραξε, τους συντελεστές μικτού κέρδους ανά κατηγορία εύρους τιμής, σύμφωνα με τα δεδομένα που του παρείχε ο βασικός προμηθευτής της προσφεύγουσας, το αποτέλεσμα θα ήταν το ίδιο, διότι η συντριπτική πλειοψηφία των αγορασθέντων φαρμάκων (97,35% για το έτος 2018 και 99,55% για το έτος 2019) ταξινομήθηκε σύμφωνα με το εύρος τιμής και σταθμίστηκε με βάση την επεξεργασία που πραγματοποίησε ο έλεγχος από τα ψηφιακά δεδομένα που έλαβε από το εμπορικό πρόγραμμα των προμηθευτριών επιχειρήσεων. Συνεπώς, τα έσοδα από την πώληση των φαρμάκων με βάση τους συντελεστές μικτού κέρδους, σύμφωνα με το εύρος τιμής τους, προσδιορίστηκε με ακρίβεια και ορθότητα από την ελεγκτική αρχή.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ., δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το μικτό περιθώριο κέρδους των φαρμάκων που εμπορεύτηκε στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο Φ.Π.Α. κατά τα έτη 2018 και 2019 έπεσε βάσει νόμου κάτω του 13% σε αρκετά φάρμακα, τα οποία ήδη υπήρχαν στο φαρμακείο από την προηγούμενη χρονιά δεν τυγχάνει βασιμότητας, καθόσον ήδη από 16.07.2015 με το άρθρο 1 παρ. 1γ του ν. 4334/2015 ο συντελεστής Φ.Π.Α. στα φάρμακα είχε ορισθεί στο 6%.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης από την φορολογική αρχή ότι δεν εξέδιδε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός της περί παραβίασης των αρχών της ισότητας, της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	4.794,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	2.397,45€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	244,11€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	7.436,45€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	4.734,79€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	2.367,40€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	233,75€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	7.335,94€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	948,94€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022	474,47€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.423,41€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019

Διαφορά φόρου	2.277,35€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022	1.138,68€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.416,03€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2014.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.