



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.02.2025

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

Αριθμός απόφασης: 202

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 του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (φαρμακείο) φόρος ποσού 19.039,11 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 54 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.519,56 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.332,42 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 31.891,09 €, κατόπιν διαπίστωσης με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, απόκρυψης εσόδων, ύψους 53.085,31 € και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 413.005,73 € από 359.920,42 € βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.557,88 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 3.778,94 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 11.336,82 €, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του, βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών, σε 413.005,73 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Νομική και ουσιαστική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων οριστικών καταλογιστικών πράξεων. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και 27 του ν. 4987/2022 περί προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων του με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου.

Δεν δημιουργείται αρνητική διαφορά - 31.196,23 € αναφορικά με το δήθεν ακάλυπτο των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για το φορολογικό έτος 2018, όπως εσφαλμένως υπολόγισε ο έλεγχος. Αντιθέτως προκύπτει θετική διαφορά 27.238,20 € ως ακολούθως. α) Μεταφορά από την σύζυγό του συνολικού χρηματικού ποσού 58.434,43 € από τους κοινούς λογαριασμούς στον ειδικό υπ' αριθμόν χρηματιστηριακό λογαριασμό της Τράπεζας για αγορά μετοχών, που απέρριψε εσφαλμένως ο έλεγχος, β) Αναφορικά με την αγορά ακινήτου από εκείνον κατά το φορολογικό έτος 2018, εσφαλμένως αναφέρει ο έλεγχος το ποσό των 50.211,62 € ως δαπάνη αγοράς ακινήτου διότι όπως προκύπτει από την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2008 μέχρι και το οικονομικό έτος 2021, έκανε χρήση προηγούμενου σχηματισθέντος και μη αναλωθέντος κεφαλαιακού διαθέσιμου ποσού 17.385,99 €, το οποίο έχει φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο κατά τα προηγούμενα έτη. Επιπλέον, το συνολικό τίμημα για την αγορά του πιο πάνω ακινήτου αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό των 48.000,00 € καθόσον στο πιο πάνω ποσό των 50.211,62 € για την αγορά ακινήτου έχουν συμπεριληφθεί από τον έλεγχο ο καταβληθείς φόρος μεταβίβασης ακινήτου ($823,19 \text{ €} \times 2$) και η αμοιβή της συμβολαιογράφου συνολικού ύψους 558,25 €. Τα εν λόγω ποσά φόρου ($823,19 \text{ €} \times 2$), τα έχει συμπεριλάβει πάλι ο έλεγχος και στο υποκεφάλαιο για το φορολογικό έτος 2018 «Φόροι -Τέλη -Εισφορές Δαπάνη Αγοράς αγαθών και Υπηρεσιών», δηλαδή τα έχει συμπεριλάβει εις διπλούν, γ) Αναφορικά με το ποσό των 4.009,46 € για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 10.089,82 € για το έτος 2019 από το site της ΑΑΔΕ, προκύπτουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών λογιστή, που περιλαμβάνουν την παρακράτηση φόρου του λογιστή (ήτοι σύνολο 624,00 €), που δεν έχει αφαιρεθεί στα βιβλία από τα έξοδά του. Άρα έχει υπολογιστεί δύο φορές, μία φορά ως έξοδο στα βιβλία και μία δεύτερη ως πληρωμή φόρου, δ) Ακόμη και στην αδόκητη περίπτωση που απορριφθούν οι προλεχθέντες προηγούμενοι ισχυρισμοί του, η ως άνω αρνητική διαφορά - 31.196,23 €, υπερκαλύπτεται από το ποσό των 493.917,64 € από επιστροφή καταβεβλημένου κεφαλαίου από εξαγορά αμοιβαίου κεφαλαίου. Με βάση τα προεκτεθέντα, σε κάθε περίπτωση, κατά παράβαση του νόμου εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι επαρκούσε - σε κάθε περίπτωση - το δηλωθέν εισόδημα του και της συζύγου του και για το έτος 2018 για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής τους και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ΚΦΕ.

2) Άλλως και όλως επικουρικώς, ακόμη κι αν είχε ορθώς επιλεχθεί από την Δ.Ο.Υ. Βεροίας η έμμεση τεχνική ελέγχου των αναλογιών (πράγμα, το οποίο αρνείται), αυτή δεν εφαρμόστηκε ορθώς, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν συνέταξε τον σχετικό πίνακα των αναλογιών με τα αληθή στοιχεία, και, συνεπώς, κατέληξε σε λανθασμένα και μη ανταποκρινόμενα στην πραγματικότητα συμπεράσματα.

Ειδικότερα, ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών για το μοναδικό ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 προσδιόρισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ποσοστό 27,74%, με το σκεπτικό ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται, α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα σε ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής και γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ i) αξίας έως 50€ ποσοστό 30%, ii) αξίας από 50,01 € έως 100€ ποσοστό 20%, iii) αξίας από 100,01 € έως 150€ ποσοστό 16%, iv) αξίας από 150,01 € έως 200€ ποσοστό 14%, v) αξίας από 200,01 € έως 300€ ποσοστό 12%, ενώ για τα λοιπά πωλούμενα είδη από εκείνον (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεων επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις είναι κατά μέσο όρο τουλάχιστον ίσο με 25%. Το παραφάρμακο είναι μια πολύ ανταγωνιστική αγορά που πολύ δύσκολα μπορεί πραγματικά κανείς να πετύχει αντίστοιχη κερδοφορία (καθώς προσδιορισμός με mark up 25% οδηγεί σε μεικτή κερδοφορία που υπολογίζεται σε 20%) . Και στη σημερινή αγορά στα παραφάρμακα και με την πίεση των e - shop οι περισσότεροι φαρμακοποιοί αναγκάζονται να ρίχνουν τις τιμές προκειμένου να γίνουν ανταγωνιστικοί προς αυτούς. Επιπλέον, αναφορικά με το φάρμακο και δεδομένου πως το πιστωτικό του rebate θα έχει αφαιρεθεί από τις πωλήσεις, η αναλογία φαρμάκων με χονδρική τιμή άνω των 50 ευρώ με mark up 20% σίγουρα μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στην πραγματική κερδοφορία που θα προκύψει. Έτσι αν ο έλεγχος υπολογίσει όλες τις πωλήσεις με mark up 25% προφανώς και θα βγάλει επιπλέον εισόδημα για φορολόγηση. Και εδώ λοιπόν θα χρειαστεί να συνυπολογιστούν με κάποιο τρόπο οι αναλογίες πωλήσεων σε φάρμακα άνω των 50 ευρώ που έχουν άλλο ποσοστό κέρδους. Και για αυτό θα πρέπει να γίνει μια διόρθωση των συντελεστών πιο κοντά στην πραγματικότητα του κλιμακωτού.

Περαιτέρω, η ελέγχουσα αρχή θεώρησε δεδομένο ότι η επιχείρησή του πούλησε όλο το εμπόρευμα που είχε αγοράσει κατά το φορολογικό έτος 2018, ενώ η επιχείρησή του είχε αδιαμφισβήτητα απόθεμα φαρμάκων στο τέλος του έτους, και, συνεπώς, δεν έχει εφαρμοστεί από τον έλεγχο ορθώς η επίδικη εφαρμοσθείσα τεχνική των αναλογιών. Η επιχείρησή του απαλλάσσεται της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής λόγω του ότι ανήκει στις εξαιρέσεις όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1019/2015 άρθρο 1. Το ότι δεν έχει προβεί σε σύνταξη απογραφής, δε συνεπάγεται ότι είχε πωλήσει όλο το εμπόρευμα της κατά τις 31.12.2018.

Τέλος, η ελεγκτική αρχή κατά τον υπολογισμό του κέρδους του φαρμακείου δεν υπολόγισε το REBATE, ήτοι τον παρακρατούμενο φόρο από τον ΕΟΠΥΥ, την εισφορά 0,4% υπέρ του Π.Φ.Σ., το ότι στα παραφάρμακα και καλλυντικά, η διαπραγμάτευση της τιμής αυτών είναι ελεύθερη και όχι 25%, καθώς υπάρχουν επιχειρήσεις που πωλούν ομοειδή προϊόντα π.χ. e -shop, που δουλεύουν με κέρδος 3-5% και, τέλος, ότι αντίστοιχα προϊόντα, παραφάρμακα και καλλυντικά, επειδή οι εταιρείες δεν έχουν την υποχρέωση να τα πάρουν πίσω, κατά την λήξη τους, πετιούνται στα σκουπίδια.

3) Η αγορά ακινήτου αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που καθιερώνει το άρθρο 32 του ΚΦΕ και όχι δαπάνη διαβίωσης. Σύμφωνα και με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, κανείς φορολογούμενος (με ελάχιστες πάντα φυσικά εξαιρέσεις) δεν μπορεί να καλύψει το σύνολο της αγοράς ακινήτου μέσα στο έτος, που έλαβε χώρα η αγορά αυτή, από εισοδήματα εκείνου του οικονομικού έτους, και αποτελεί κανόνα, με τη μέθοδο της «αναλώσεως κεφαλαίου», ο φορολογούμενος να καλύπτει την όποια πρόσθετη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος έχει προκύψει εξαιτίας της εφαρμογής των τεκμηρίων, επικαλούμενος εισοδήματα και έσοδα δηλωθέντα στις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων συνεχόμενων ετών, αρκεί να πρόκειται, φυσικά, για κεφάλαια που είχαν αποδεδειγμένα φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή είχαν απαλλαγεί από το φόρο νομίμως (ΣΤΕ 3999/1990) και με το ποσό που διατέθηκε πράγματι για την αγορά ακινήτου, να λογίζεται ως αναλωθέν και χρησιμοποιηθέν για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024, 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, 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 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. ...»

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 85 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α΄ 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β΄ του παρόντος.»

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, με το άρθρο 32 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υ-πόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το Ν. 2707/1999 (Α' 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής

εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.»

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, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του 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), σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προέκυψαν τα εξής:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	9.350,95€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018 (ΣΥΖΥΓΟΥ)	20.469,26€
ΤΟΚΟΙ – ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	2.014,92€
ΤΟΚΟΙ – ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	13.455,13€
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)	1.145,67€
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΦΟΡΟΥ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	21.279,03€
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΣΥΖΥΓΟΥ)	80.440,46€
ΣΥΝΟΛΟ	148.155,42€

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2018

ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ)	50.211,62€
ΑΓΟΡΑ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ)	109.858,70€
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ)	15.271,87€
ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ – ΕΙΣΦΟΡΕΣ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΥ)	4.009,46€
ΣΥΝΟΛΟ	179.351,65€

ήτοι η (αρνητική) διαφορά δηλούμενου εισοδήματος – προσωπικών δαπανών διαβίωσης ανερχόταν τουλάχιστον σε 148.155,42 € – 179.351,65 € = -31.196,23 €.

Ωστόσο, το ποσό της αγοράς ακινήτου δεν δύναται να θεωρηθεί ως προσωπική δαπάνη διαβίωσης του εν λόγω έτους, αλλά συνιστά δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4172/2013 για το οποίο ο φορολογούμενος δύναται να επικαλεστεί ανάληψη κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ίδιου νόμου.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και αφαιρώντας το ποσό των 50.211,62 € από τις προσωπικές οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντος (δηλούμενο εισόδημα 148.155,42 € - προσωπικές δαπάνες διαβίωσης 129.140,03 € = (θετική) διαφορά 19.015,39 €), δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 λόγω εσφαλμένου συνυπολογισμού στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της δαπάνης για την αγορά ακινήτου κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	19.039,11€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	9.519,56€	0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.332,42€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	31.891,09€	0,00€

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	7.557,88€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022	3.778,94€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.336,82€	0,00€

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.