



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-5-2025

Αριθμός απόφασης: 989

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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 με ημερομηνία κατάθεσης-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 και β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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 τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.438,27€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα (φαρμακείο) φόρος ποσού 6.320,17€ και πρόστιμο άρθρου 58^α του ν.4987/2022 ποσού 3.111,03€ (6.320,17€ - 49,05€), ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 9.431,20€ κατόπιν διαπίστωσης διαφορών Φ.Π.Α. λόγω μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε 1,54€ έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου 6.297,66€ ήτοι κατά 6.296,12€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 4.278,16€ και πρόστιμο άρθρου 58^α του ν.4987/2022 ποσού 634,14€ (2.139,08€- 1.504,94€), ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 4.912,30€ κατόπιν διαπίστωσης διαφορών Φ.Π.Α. λόγω: α) μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. β) μείωσης φορολογητέων εκροών

κατά 0,72€ και γ) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 1.438,27€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από ..-2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αρ.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Απουσία διαχωρισμού σε λιανικές και χονδρικές πωλήσεις

Η μετακύλιση Φ.Π.Α είναι δυνατόν να συμβεί μόνο ως προς τις λιανικές πωλήσεις, οι οποίες διαρθρώνονται σε τρεις κατηγορίες Φ.Π.Α : 6%, 13% και 24%, κι ως εκ τούτου δεν υπάρχει ομοιογένεια στον τρόπο φορολόγησης των λιανικών συναλλαγών.

Ως προς τις χονδρικές πωλήσεις δεν είναι δυνατόν να γίνει μετακύλιση του Φ.Π.Α καθότι το σύνολο τους γίνεται με ηλεκτρονικά τιμολόγια και αφορούν κυρίως Ε.Ο.Π.Υ.Υ , ο οποίος είναι δημόσιος φορέας και ως εκ τούτου είναι πρακτικά αδύνατον να γίνει μετακύλιση. Η συντριπτική πλειοψηφία των πωλήσεων γίνονται προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ και αφορούν εκτέλεση συνταγών φαρμάκων με συντελεστή Φ.Π.Α 6%.

2.Υποχρέωση της αρμόδιας Φορολογικής αρχής να διεξαγάγει τον έλεγχο κατά τον προσήκοντα τρόπο (σχετ. οι αποφάσεις με αριθμ. .../2004 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης, .../2021 της ΔΕΔ Αθηνών και/2015 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).

3. Η παραδοχή της φορολογικής αρχής πως ότι αγοράστηκε κατά τα επίμαχα έτη πουλήθηκε, δεν απεικονίζει την πραγματική κατάσταση. Δεδομένου ότι δεν υποχρεούνταν να κάνει απογραφή, η φορολογική αρχή, φέρουσα το βάρος της απόδειξης, όφειλε να διενεργήσει έρευνα στην αποθήκη της και να διαπιστώσει πως αρκετά από τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν πουλήθηκαν και παραμένουν ακόμη στην αποθήκη της.

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, στο άρθρο 33 παρ. 2 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, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την

εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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 ελλείψει 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να ανταποκριθούν στην κλήση του ελεγκτικού οργάνου για χορήγηση των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διακρίβωση της αλήθειας και ο προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου. Χωρίς τη συνδρομή του, είναι ενδεχόμενη η αποτυχία των ελεγκτικών οργάνων να αποδείξουν τα πραγματικά περιστατικά που είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στους εφαρμοστέους κανόνες δικαίου και αυτό θα έχει ως συνέπεια είτε την καταφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου (κατ' άρθρο 27 Ν.4987/2022.), είτε τον εσφαλμένο υπολογισμό της φορολογητέας ύλης και άρα την επιβάρυνση του υπόχρεου καθ' υπέρβαση της φοροδοτικής του ικανότητας, κατ' επέκταση, δε , και την ασυμφωνία με τη συνταγματική αρχή του άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣτΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣτΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης

Επειδή, στο άρθρο 12 της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» ορίζεται: «Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ... 4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1242/1998, με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής: «Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98 1. Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α. (π.χ. ταβέρνες, μπαρ, κλπ.) έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται, πέραν των άλλων, και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή Φ.Π.Α. εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις). Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστο ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν με βάση την παραπάνω έρευνα προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίστανται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές Φ.Π.Α. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών θα ελέγχεται πάντοτε και σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επί πλέον διαφορά θα καταλογίζεται. 2. Κατά τη διενέργεια της επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, δεν θα λαμβάνονται υπόψη τυχόν απογραφές που έγιναν προαιρετικά από τους επιτηδευματίες.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1289/2002: «8. Έλεγχος μετατόπισης εκροών σε χαμηλότερους συντελεστές ΦΠΑ. Οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί σχετικά με τον έλεγχο τυχόν μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ εξακολουθούν να ισχύουν, με την πρόσθετη επισήμανση ότι αναζητούνται διαφορές ΦΠΑ από τον

επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή ΦΠΑ μόνο όταν η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή, με βάση την επαλήθευση αυτή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν και εφόσον δεν δικαιολογείται η απόκλιση από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1087/10.6.2005 παρήχθησαν οι κάτωθι οδηγίες: «Άρθρο 5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ... 3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ. ... Σε ότι αφορά τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ισχύουν οι σχετικές οδηγίες που έχουν κατά καιρούς παρασχεθεί (εγκ. ΠΟΛ.1242/7.10.1998, Κεφ. Β.1, ΠΟΛ.1289/02, Κεφ. Γ.8 κλπ). Επισημαίνεται ότι αναζητούνται διαφορές Φ.Π.Α. από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο όταν η διαφορά με βάση την παραπάνω επαλήθευση μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και εφόσον βεβαίως δεν δικαιολογείται η απόκλιση αυτή από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.>

Επειδή, εν προκειμένω πρόκειται ατομική επιχείρηση φαρμακείο, τηρεί δε απλογραφικά βιβλία, εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και διενεργεί πωλήσεις φαρμάκων και παραφαρμακευτικών ειδών χονδρικώς και λιανικώς με συντελεστή ΦΠΑ 6%, 13% και 24%.

Επειδή, η φορολογική αρχή, διενεργώντας την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 12 παρ. 4 της απόφασης Α.1293/2019 για την τυχόν μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., προέβη στη σύγκριση της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις των φορολογικών περιόδων 01.01.2020-31.12.2020 και 01.01.2021-31.12.2021 σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών ίδιου συντελεστή ως προς τις συνολικές αγορές, σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων της προσφεύγουσας, με βάση τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1242/1998, οι οδηγίες της οποίας, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, συνεχίζουν να ισχύουν.

Ακολούθως, επαναπροσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου οι φορολογητέες εκροές (πωλήσεις) της με βάση τις ποσοστιαίες αναλογίες των αγορών, ως εξής:

φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Βάσει βιβλίων και δηλώσεων	Φ.Π.Α 6%	Φ.Π.Α 13%	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
----------------------------	----------	-----------	-----------	--------

Αγορές ανά συντελεστή Φ.Π.Α	267.173,70	17.313,96	68.380,33	352.867,99
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών (ποσού 352.867,99€)	75,71%	4,91%	19,38%	100%
Πωλήσεις ανά συντελεστή Φ.Π.Α	370.376,58	9.997,51	43.167,07	423.541,16
Ποσοστό % επί του συνόλου των πωλήσεων	87,45%	2,36%	10,19%	100%

Με βάση την ποσοστιαία αναλογία των αγορών (ποσοστό 75,71%, 4,91% και 19,38%) προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου, ως εξής:

Βάσει ελέγχου	Φ.Π.Α 6%	Φ.Π.Α 13%	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
φορολογητέες εκροές	320.683,83	20.781,64	82.075,69	423.541,16
Φόρος εκροών	19.241,03	2.701,61	19.698,17	41.640,81
Φόρος εκροών βάσει δηλώσεων	22.222,59	1.299,68	10.360,10	33.882,37
Διαφορά ανά συντελεστή φόρου εκροών	-2.981,56	1.401,93	9.338,07	7.758,44

φορολογική περίοδος 01.01.2021-31.12.2021

Βάσει βιβλίων και δηλώσεων	Φ.Π.Α 6%	Φ.Π.Α 13%	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
Αγορές ανά συντελεστή Φ.Π.Α	316.325,23	18.235,54	88.129,10	422.689,87
Ποσοστό % επί του συνόλου των αγορών (ποσού 422.689,87€)	74,84 %	4,31%	20,85%	100%
Πωλήσεις ανά συντελεστή Φ.Π.Α	407.325,67	10.575,07	50.692,14	468.592,88
Ποσοστό % επί του συνόλου των πωλήσεων	86,93%	2,26%	10,82%	100%

Με βάση την ποσοστιαία αναλογία των αγορών (ποσοστό 74,84%, 4,31% και 20,85%) προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές από τον έλεγχο, ως εξής:

	Φ.Π.Α 6%	Φ.Π.Α 13%	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
φορολογητέες εκροές	350.677,32	20.215,87	97.699,69	468.592,88
Φόρος εκροών	21.040,64	2.628,06	23.447,93	47.116,63
Φόρος εκροών δήλωσης	24.439,54	1.374,76	12.166,11	37.980,41
Διαφορά ανά συντελεστή φόρου εκροών	-3.398,90	1.253,30	11.281,82	9.136,22

Από τους ανωτέρω πίνακες προκύπτει ότι έχει γίνει μετατόπιση από τους υψηλότερους συντελεστές 24% και 13% στο χαμηλότερο 6%, καθώς το ποσοστό συμμετοχής των εκροών με συντελεστές ΦΠΑ 13% και 24% υπολείπεται του ποσοστού συμμετοχής των εισροών με συντελεστές ΦΠΑ 13% και 24% και η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίστηκαν ανά μεγαλύτερο συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των τελευταίων.

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 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 προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πλειοψηφία των πωλήσεων γίνονταν προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ και αφορούσαν φάρμακα με συντελεστή Φ.Π.Α 6%. Επιπλέον διατείνεται ότι ο έλεγχος έπρεπε να κάνει έρευνα στην αποθήκη της, προκειμένου να διαπιστώσει ότι υπάρχουν είδη που αγοράστηκαν σε προηγούμενα έτη και δεν πουλήθηκαν. Συνυποβάλλει δε με την ενδικοφανή προσφυγή φορολογικά στοιχεία αγορών και φωτογραφίες ειδών (ανατομικές παντόφλες, καλλυντικά κλπ) που υπάρχουν στην αποθήκη της. Επισημαίνει τέλος ότι στις χονδρικές πωλήσεις δεν μπορεί να γίνει μετακύλιση του Φ.Π.Α.

Ωστόσο, οι ισχυρισμοί της δε δικαιολογούν τις μεγάλες αποκλίσεις κάθε έτος στην αναλογία των πωλήσεων του συντελεστή Φ.Π.Α. 13% & 24% σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών ίδιων συντελεστών ΦΠΑ. Ούτε προσκόμισε στη φορολογική αρχή ή στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τα τιμολόγια που υπέβαλε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν υποχρεούνταν σε διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της ούτε προέβη σε προαιρετική απογραφή, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της περί μη πωληθέντων ειδών ευρισκόμενων στην αποθήκη της, που από μόνες τους οι φωτογραφίες των αγαθών και τα τιμολόγια αγοράς δεν τεκμηριώνουν όσα επικαλείται.

Τέλος, για τον έλεγχο τυχόν μετακύλισης ΦΠΑ με βάση την ποσοστιαία αναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων ανά συντελεστή ΦΠΑ δεν προβλέπεται διαχωρισμός σε χονδρικές και λιανικές πωλήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία **....-2025** κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	6.320,17
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α παρ.2 του ν.4987/2022	3.160,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α παρ. 1 του ν.4987/2022	-49,05
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.431,20
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	1.438,27

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

β) Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	4.278,16
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α παρ.2 του ν.4987/2022	2.139,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α παρ.1 του ν.4987/2022	-1.504,94
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.912,30
υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	1,54
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	6.296,12

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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.