



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 23/05/2023

Αριθμός απόφασης: 444

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα κατά: α) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ΟΥ} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ΟΥ} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ΟΥ} ΕΛ.ΚΕ.

Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, και δ) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.116,42 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 557,61 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 31,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.704,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.237,04 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.618,52 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 293,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.148,73 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 534,86 ευρώ αντί του υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 2.890,89 ευρώ βάσει δήλωσης

δ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 685,32 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 342,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.027,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ'

αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Στα πλαίσια του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματός της, διαπιστώθηκε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 η μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της με τα δηλωθέντα εισοδήματά της, δεδομένου ότι αφενός στις δηλώσεις δηλώθηκαν ζημιές αφετέρου, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014 (καταβολές δανείων, βεβαιώσεις επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, κατάσταση καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, πληροφορίες από εταιρείες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας και ηλεκτρικής ενέργειας) διαπιστώθηκε να εμφανίζει δαπάνες (προσωπικής διαβίωσης) πολύ μεγαλύτερες από τα δηλούμενα εισοδήματά της, ενώ επιπρόσθετα εμφανίζει και πληρωμές φόρων, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
Δηλωθέν εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία	8.379,00	7.619,00
(+) Δηλωθέν εισόδημα από Μερίσματα-τόκους	0,86	10,50
(+) Δηλωθέν εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ζημιά)	-18.925,30	5.087,80
(-) Δαπάνη για αγορά αυτοκινήτου	7.150,00	
(-) Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία		5.902,50
(-) Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου	2.820,38	3.680,94
(-) Πληρωμή φόρων	1.566,64	1.566,64
(-) Καταναλωτικές δαπάνες	3.054,56	11.395,69

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι στην περίπτωση της προσφεύγουσας συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές για τα υπό κρίση φορολογικά έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου, και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι με αριθμ.και προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- **Μη νόμιμες οι οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. διότι δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέλαβε η ελεγκτής.** Τα παραδοθέντα για τον έλεγχο στοιχεία παραμένουν από την παραλαβή τους μέχρι σήμερα εκτός της επαγγελματικής της εγκατάστασης, δηλαδή πέραν των δέκα ημερών που ορίζει ο νόμος, και δεν συντάχθηκε ούτε αποδεικτικό επίδοσης ούτε και έκθεση κατάσχεσης, με δεδομένο περαιτέρω ότι τα εν λόγω έγγραφα διασφαλίζουν την αποδεικτικά αξία αυτών, ώστε η φορολογική Διοίκηση όφειλε και σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό

με το άρθρο 25 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα να συντάξει έκθεση κατάσχεσης. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις που στηρίζονται σε πλημμελή έλεγχο διενεργηθέντα κατά παράβαση των εν λόγω ουσιαστικών δικονομικών διατάξεων είναι νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν

- **Μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.** Σύμφωνα με τον πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προς ανάλυση στις χρήσεις 2016 και 2017 υπήρχε υπόλοιπο δικό της και του συζύγου της, ποσό 285.331,83 ευρώ, συνεπώς καταρρίπτεται πλήρως το επιχείρημα του ελέγχου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, προκειμένου να προχωρήσει σε έλεγχο με τη μέθοδο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, συνεπώς είναι μη νόμιμος ο έλεγχος με τη μέθοδο αυτή. Επιπλέον ο έλεγχος προσπαθώντας να υπολογίσει το ποσοστό μικτού κέρδους όλως αυθαίρετως και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση το βγάζει 25% και για τις δύο χρήσεις, ενώ αναφέρει και πάλι αυθαίρετα ποσοστό 10% ως απογραφή λήξης για τη χρήση 2016 και 0% για τη χρήση 2017. Τέλος, είναι μη νόμιμος ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, γιατί δεν αναγράφεται στις εκθέσεις ελέγχου ότι υπάρχει εισήγηση από την ελέγκτρια στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αιτιολογημένη απόφαση αυτού υπογεγραμμένη από τον ίδιο και του λοιπούς, ως η ΠΟΛ. 1050/2014 άρθρο 5 αναφέρει, που είναι υποχρεωτική για το δημόσιο, με αριθμό πρωτοκόλλου πριν από τον έλεγχο. Επίσης δεν αναγράφεται ως επισυναπτόμενη η απόφαση του προϊσταμένου συνεπώς δεν υπάρχει.

- **Αδικαιολόγητη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομη φορολόγηση τους στο Φ.Π.Α., με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου – απόρριψη βιβλίων, αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες.** Οι σχετικές διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που επιτρέπουν εξωλογιστικό προσδιορισμό στο Φ.Π.Α., με επίκληση διατάξεων και εφαρμογή αποτελεσμάτων άλλων φορολογιών και συγκεκριμένα διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, είναι αντίθετες προς τις κοινοτικές διατάξεις των άρθρων 11 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου.

- **Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.**

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βία.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα

στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4987/2022 προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία

υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...].»

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όσα αναφέρονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δια του εξουσιοδοτημένου λογιστή της, ανταποκρινόμενη στο με αριθμ. πρωτ. αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., απέστειλε στον έλεγχο στις και ώρα 14:00 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έλαβε αριθμ. πρωτ., με το οποίο στάλθηκε μέρος των αιτηθέντων λογιστικών αρχείων και εγγράφων με συνημμένη κατάσταση στο email. Επιπρόσθετα, προσκομίστηκε στον έλεγχο η από υπεύθυνη δήλωση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και τα λοιπά παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο είναι αληθή και ακριβή, ενώ στις κατατέθηκαν από τον ως άνω λογιστή της προσφεύγουσας συμπληρωματικά έγγραφα, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. σχετικό πρακτικό συνάντησης που υπογράφηκε. Από τα ανωτέρω αναφερθέντα πραγματικά δεδομένα προκύπτει ότι δεν υφίσταται πλημμέλεια του ελέγχου, καθώς το κύριο μέρος των αιτηθέντων εγγράφων και αρχείων (τα οποία εξάλλου είναι αντίγραφα και όχι πρωτότυπα) απεστάλησαν με e-mail, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. και περιέχει πλήρη λεπτομερή αναφορά και καταγραφή των συνημμένων αρχείων. Το εν λόγω ηλεκτρονικό έγγραφο

φέρει πλήρη στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη, ημεροχρονολογία, ακριβή ώρα αποστολής και πρωτόκολλο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής και συνεπώς περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που θα είχε και μία απόδειξη παράδοσης - παραλαβής που θα είχε συνταχθεί εάν είχαν προσκομιστεί επιτόπου τα στοιχεία και χωρίς μάλιστα να αμφισβητούνται ως προς την εγκυρότητά τους όλα αυτά τα επιμέρους στοιχεία του ηλεκτρονικού εγγράφου. Περαιτέρω, στις υπογράφηκε το με αριθμ. πρακτικό συνάντησης, στο οποίο αναφέρονται επακριβώς τα προσκομισθέντα, ήτοι συμπληρωματικές δηλώσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, εξάλλου, η προσφεύγουσα ζητά ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας, χωρίς όμως να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαίτιας αυτής, αφού δε δικαιολογεί πώς θα μπορούσε να επιδράσει η σύνταξη της έκθεσης κατάσχεσης αντί του υπογραφέντος πρακτικού συνάντησης στην έκδοση των καταλογιστικών πράξεων. Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμων οριστικών πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. διότι δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρέλαβε η ελεγκτής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013:

«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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του

άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

B. 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, για την προσφεύγουσα συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει την εφαρμογή έμμεσης μεθόδου. Ειδικότερα, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017
Δηλωθέν εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία	8.379,00	7.619,00
(+) Δηλωθέν εισόδημα από Μερίσματα-τόκους	0,86	10,5
(+) Δηλωθέν εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ζημιά)	-18.925,30	5.087,80
Δηλωθέν εισόδημα συζύγου και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	887,99	2,55
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	9.267,85	7.632,05
(-) Δαπάνη για αγορά αυτοκινήτου	7.150,00	
(-) Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία		5.902,50
(-) Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου	2.820,38	3.680,94
(-) Πληρωμή φόρων	1.566,64	1.566,64
(-) Καταναλωτικές δαπάνες	3.054,56	11.395,69
Σύνολο προσωπικών δαπανών	14.591,58	22.545,77

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος της προσφεύγουσας είναι 9.267,85 ευρώ και 7.632,05 ευρώ αντίστοιχα, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 14.591,58 ευρώ και 22.545,77 ευρώ αντίστοιχα και ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών.

Επιπλέον, κατά την επαλήθευση του συντελεστή μεικτού κέρδους της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι ήταν ιδιαίτερα χαμηλός, ακόμα και αρνητικός, συγκρινόμενος με τους αντίστοιχους ΣΜΚ ομοειδών επιχειρήσεων ως προς την έδρα και το

αντικείμενο που παρουσιάζουν ΣΜΚ επί κόστους τουλάχιστον 25%. Συγκεκριμένα ο συντελεστής μεικτού κέρδους διαμορφώθηκε σε αρνητικό -12,12% το έτος 2016 και 13,46% το έτος 2017 επί πωλήσεων και αρνητικό -10,81% το 2016 και 15,55% το 2017 επί κόστους, ο οποίος έρχεται σε αναιτιολόγητη διαφορά με τον οριζόμενο από τις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα φορολογηθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών της ίδιας και του συζύγου της καλύπτουν τόσο τη δηλωθείσα ζημιά όσο και τις πραγματικές δαπάνες του κάθε ελεγχόμενου έτους και ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου και προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που είχε προσκομίσει στον έλεγχο. Ωστόσο, η τυχόν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, 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, και συνεπώς δεν αναζητείται ο τρόπος κάλυψης της διαφοράς μεταξύ εισοδήματος και πραγματοποιούμενων δαπανών με τυχόν ύπαρξη ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος της προσφεύγουσας με χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται μη νόμιμη διενέργεια του ελέγχου, διότι δεν αναγράφεται στις εκθέσεις ελέγχου ότι υπάρχει εισήγηση από την ελέγκτρια προς στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας και αιτιολογημένη απόφαση αυτού υπογεγραμμένη από τον ίδιο και του λοιπούς, όπως ορίζει το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014. Ωστόσο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη διάταξη του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, και όχι σύμφωνα με κάποια από τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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 στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική

Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο έλεγχος, συνεπεία της πλήρωσης των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας βασιζόμενος στις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία, οι οποίες ήταν ενεργές και ισχυρές στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία και παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 16 έως 22 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στην οδηγία Ε.2015/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιεί στοιχεία από τρίτες πηγές, και τα ποσοστά μικτού κέρδους (mark up) που προσδιορίζονται στο άρθρο 3 της απόφασης για τα είδη που πωλούν τα φαρμακεία.

Η προσφεύγουσα δε διενήργησε απογραφή κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 παρόλο που είχε τη δυνατότητα και θα μπορούσε να έχει διενεργήσει προαιρετική φυσική απογραφή προκειμένου να τεκμηριώσει με πληρότητα, ορθότητα, ακρίβεια και σαφήνεια την πραγματική εικόνα της επιχείρησής της σε σχέση με τα εμπορεύματά της που της είχαν απομείνει στο τέλος του πρώτου έτους έναρξης, ώστε να αποτυπώνει τα πραγματικά γεγονότα με ακρίβεια και ορθότητα στα λογιστικά της αρχεία και κατά συνέπεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, σύμφωνα με τα άρθρα 3, 4 και 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ωστόσο, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έκανε έναρξη στις 24/02/2016 και λόγω της φύσης της δραστηριότητας (φαρμακείο) εξέλαβε ως μη πωληθέν πάγιο απόθεμα (μη πωληθέν στην πρώτη χρήση λειτουργίας) το ποσοστό 10% των αγορών της περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, ήτοι 7.203,58 ευρώ για το έτος 2016. Συνεπώς, ο έλεγχος δεν προσδιόρισε το σύνολο των αγορών της προσφεύγουσας ως κόστος πωληθέντων κατά το πρώτο έτος της έναρξης, αλλά δεχόμενος ότι υφίσταται μεταβολή του αποθέματος μεταξύ 1-1 και 31-12 εξέλαβε ως μη πωληθέν εμπόρευμα αξίας 7.203,58 ευρώ στο τέλος του έτους 2016.

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε ως ελάχιστο επί συνόλου πωλήσεων ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) της προσφεύγουσας από τη δραστηριότητά της στο 25%, λαμβάνοντας υπόψη:

1. το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) για την κυρία δραστηριότητά της, διότι βάσει των Υ.Α. Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016: 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, γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και δεδομένου ότι η πλειονότητα των πωλήσεων φαρμάκων είναι αξίας έως 50 ευρώ (ποσοστό 30%) και δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ (50-100 € =ποσοστό 25%), ενώ
2. για τα λοιπά πωλούμενα είδη από την προσφεύγουσα (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεών της επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) που, όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις, είναι κατά μέσο όρο τουλάχιστον ίσο με 25%.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των βασίστηκε στις δύο προαναφερθείσες υπουργικές αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία και ήταν ενεργές και ισχυρές στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία. Επιπλέον δε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης εφαρμόστηκε συντελεστής Μ.Κ. 25%, αν και ο προβλεπόμενος ήταν 35%. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος έδρασε σύμφωνα και με την οδηγία Ε.2015/2022, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιεί στοιχεία από τρίτες πηγές, και έλαβε υπόψη του τα ποσοστά μικτού κέρδους που προσδιορίζονται στο άρθρο 3 της απόφασης για τα είδη που πωλούν τα φαρμακεία. Συνεπώς και ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση υπολογισμού συντελεστή κέρδους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (ΠΟΛ. 1050/2014, Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και την Ε.2015/2020, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος. Στη συνέχεια ο έλεγχος, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και των σχετικών αποφάσεων της Διοίκησης, ορθώς έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών σύμφωνα με τις σελίδες 22-25 της σχετικής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού 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. Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκρών και αναλογούντος Φ.Π.Α. εκρών.

Επειδή, από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπόψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα

στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με το υποβληθέν από την προσφεύγουσα υπόμνημα επί του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων, εξετάστηκαν από την φορολογική αρχή και εν συνεχεία, αφού αντικρούστηκαν με πλήρη και εμπειρισταωμένη αιτιολόγηση, απορρίφθηκαν. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, κατά δέσμια αρμοδιότητα και με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλοντας φόρους, κύριους και πρόσθετους, κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 20Υ ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Φορολογικό έτος 2016

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του συζύγου	7,99	7,99	7,99	
	της υπόχρεης	8.379,86	13.449,04	13.449,04	5.069,18
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό	2.306,98	3.423,40	3.423,40	1.116,42
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					
			1.704,71	1.704,71	1.704,71

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	64.240,25	81.040,28	81.040,28	16.800,03
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	78.116,65	78.116,65	78.116,65	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ	4.839,48	7.195,51	7.195,51	2.356,03
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	7.730,37	7.730,37	7.730,37	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2.890,89	534,86	534,86	2.356,03
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.890,89	534,86	534,86	2.356,03

Β) Φορολογικό έτος 2017

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του συζύγου	2,55	2,55	2,55
	της υπόχρεης	7.629,50	22.343,33	22.343,33
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			

	Χρεωστικό ποσό	479,56	3.716,60	3.716,60	3.237,04
Προκαταβολή φόρου					
Φόρος που παρακρατήθηκε					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					
		1.129,56	6.278,29	6.278,29	5.148,73

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	117.735,56	127.361,59	127.361,59	9.626,03
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	106.248,85	106.248,85	106.248,85	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	8.366,67	10.485,65	10.485,65	2.118,98
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	12.156,36	9.800,33	9.800,33	2.356,03
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.789,69			3.789,69
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		685,32	685,32	685,32
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		342,66	342,66	342,66
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.027,98	1.027,98	1.027,98
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.789,69			

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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