



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01.04.2024
Αριθμός απόφασης: 954

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία **08.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

- Της υπ' αριθ./01.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, 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:

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 27.495,79 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 13.747,90 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.790,78 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 46.034,47 €.

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 20.983,85 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 10.491,93 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.364,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 34.839,78 €.

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, μειώθηκε για τον προσφεύγοντα το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 4.833,89 €, ήτοι από 4.900,01 € σε 66,12 €.

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 2.229,14 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.114,57 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.343,71 €.

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 € επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 981,47€ πλέον ΦΠΑ 24% 235,55€ για την πώληση και, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,812 και 13 του Ν.4308/2014.

- Κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 682,09€ πλέον ΦΠΑ 24% 163,70€ για την πώληση και, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,812 και 13 του Ν.4308/2014.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 01.11.2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά τις υπό κρίση περιόδους, τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει των υπ' αριθ./17.03.2023 και/17.03.2023 εντολώνελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς:

α) διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 981,47€ πλέον ΦΠΑ 24% 235,55€ για την πώληση και συμπληρωμάτων διατροφής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12 και 13 του Ν.4308/2014, ενώ κατά το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 682,09€ πλέον ΦΠΑ 24% 163,70€ για την πώληση και, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12 και 13 του Ν.4308/2014

β) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα αρχεία που δημιουργεί η επικαλούμενος βλάβη

γ) το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης, στα υπό κρίση έτη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. ΚΦΔ), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης. Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τις έμμεσες τεχνικές ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα, ως τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος επιλέχθηκαν τα προσδιορισθέντα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, ενώ παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Μετά την προσθήκη επί των ανωτέρω εσόδων των λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, για τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018, ύψους 1.175,64 € και 9.801,77 € αντίστοιχα, προσδιορίστηκαν τα τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου. Στη συνέχεια, εκδόθηκε το υπ' αριθ./31.08.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων, σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ./27.09.2023 υπόμνημα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη των από 01.11.2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής αναλογιών: Οι παραδοχές του φορολογικού ελέγχου ως προς τον καθορισμό του περιθωρίου κέρδους (mark up) το οποίο εφάρμοσε επί του κόστους των πωληθέντων για να εξάγει έμμεσα το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων κερδών για τα έτη 2017 και 2018, τυγχάνουν αυθαίρετες, συμπερασματικές και σε κάθε περίπτωση εσφαλμένες. Ο έλεγχος όφειλε να ελέγξει αναλυτικά τα στοιχεία των πωλήσεών του, ανά κατηγορία φαρμάκου/είδους και με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησής του, να εξάγει το πραγματικό περιθώριο κέρδος με το οποίο λειτούργησε η επιχείρησή του τα εν λόγω έτη. Εφόσον δεν έγινε τέτοιος έλεγχος, η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών τυγχάνει μη νόμιμη και κατ' επέκταση ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του και του φορολογητέου εισοδήματός του σε ποσά διαφορετικά των δηλωθέντων και μάλιστα προσδιορισθέντα βάσει αυθαίρετων ποσοστών κέρδους, τυγχάνει εσφαλμένος και ακυρωτέος.

2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών:

- Δεν υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης για τις συναλλαγές που επικαλείται ο έλεγχος, αλλά ανακριβής έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης μόνο ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και όχι ως προς τη φορολογία εισοδήματος.
- Η αδυναμία ανάγνωσης της κάρτας SD της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής, οφείλεται αμιγώς σε τεχνικό θέμα και δεν μπορεί να κριθεί αυτοτελώς ως λόγος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε κανένα έλεγχο των εισοδημάτων των δικών του και της συζύγου του κατά τα προηγούμενα, πριν τα ελεγχόμενα, έτη προκειμένου να διακριβώσει εάν υπήρχαν εισοδήματα προηγούμενων ετών κατά την 31-12-2016 τα οποία να χρησιμοποίησε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του και της συζύγου του.

3. Ως προς τη μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, του ποσού των 2.880,00 € που αφορά αγορά 40 ραφιών τύπου από τον ιδιώτη, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι προέβη σε όλες τις νόμιμες δηλωτικές ενέργειες που ορίζονται από τις λογιστικές και φορολογικές διατάξεις και συγκεκριμένα:

- Προέβη σε έκδοση λογιστικού παραστατικού, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 8, του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν 4308/2014), όπου ρυθμίζεται η περίπτωση, κατά την οποία, μία οντότητα, υποκείμενη στις ρυθμίσεις του νόμου, συναλλάσσεται ως αγοραστής με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου.
- Προέβη σε υποβολή δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου (Δ' τρίμηνο 2018) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Γ Πατρών εμπρόθεσμα με ημερομηνία υποβολής 20/2/2019, ποσού 103,68 € (3,6%), αποδίδοντας τα σχετικά τέλη.
- Καταχώρησε ορθώς στα βιβλία την ανωτέρω συναλλαγή, σε στήλη αγορών παγίων.
- Υπολόγισε ορθώς αποσβέσεις και καταχώρησε αυτές στα βιβλία, στο τέλος του έτους. Ειδικότερα υπολόγισε την απόσβεση με συντελεστή 100% σύμφωνα με το άρθρο 24 Ν. 4172/13 και την εγκύκλιο ΠΟΑ. 1073/2015.
- Δήλωσε την ανωτέρω συναλλαγή στην ειδική εφαρμογή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, προς διασταύρωση πληροφοριών (ΜΥΦ).

Ο προσφεύγων τονίζει ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν έχει εξοφληθεί ακόμα καθώς οι εκκρεμότητες του πωλητή και η ύπαρξη χρεών του θα είχε ως συνέπεια την δέσμευση των χρημάτων. Επισημαίνεται με βάση την παράγραφο 10 της ΠΟΑ. 1216/2014, ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος

αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Για τη συγκεκριμένη δαπάνη δεν αποδείχθηκε ότι προέβη σε εξόφληση των δαπανών χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), συνεπώς θα έπρεπε η συγκεκριμένη δαπάνη να αναγνωρισθεί κανονικά προς έκπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της Α.1008/2020 με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αναφέρεται 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..».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ»:

«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.

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.»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, σύμφωνα με την ενότητα 6 «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους» της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αποτυπώνονται με λεπτομέρεια οι ενέργειες του ελέγχου σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, διαπιστώθηκε ότι:

- α) κατά το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 981,47€ πλέον ΦΠΑ 24% 235,55€ για την πώληση και συμπληρωμάτων διατροφής, ενώ κατά το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 682,09€ πλέον ΦΠΑ 24% 163,70€ για την πώληση και συμπληρωμάτων διατροφής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12 και 13 του Ν.4308/2014,
- β) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα αρχεία που δημιουργεί η ΦΤΜ επικαλούμενος βλάβη,
- γ) το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης, στα υπό κρίση έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

- α) Εξέδωσε για τις επίμαχες συναλλαγές φορολογικά στοιχεία, με χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από τον προβλεπόμενο, ήτοι 6% αντί 24%, συνεπώς υφίσταται ανακριβής έκδοση μόνο ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και όχι ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ως εκ τούτου δεν δικαιολογείται η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
- β) Η αδυναμία ανάγνωσης της κάρτας SD της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής, οφείλεται αμιγώς σε τεχνικό θέμα και δεν μπορεί να κριθεί αυτοτελώς ως λόγος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- γ) Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε κανένα έλεγχο των εισοδημάτων των δικών του και της συζύγου του κατά τα προηγούμενα, πριν τα ελεγχόμενα, έτη προκειμένου να διακριβώσει εάν υπήρχαν εισοδήματα προηγούμενων ετών κατά την 31.12.2016 τα οποία να χρησιμοποίησε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του και της συζύγου του.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, κατόπιν δειγματοληπτικού ελέγχου σχετικά με την ορθή έκδοση φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές εμπορευμάτων της επιχείρησης του προσφεύγοντος με Φ.Π.Α. 24%, τα δεδομένα της απογραφής 31.12.2016, 31.12.2017 και 31.12.2018 και τις πωλήσεις με Φ.Π.Α. 24%, κατά τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 981,47€ πλέον ΦΠΑ 24% 235,55€ για την πώληση πεισόμετρων ομιση και συμπληρωμάτων διατροφής, ενώ κατά το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο πωλήσεων (Απόδειξη Λιανικής

Πώλησης) αξίας τουλάχιστον 682,09€ πλέον ΦΠΑ 24% 163,70€ για την πώληση και συμπληρωμάτων διατροφής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,12 και 13 του Ν.4308/2014.

Επειδή, σύμφωνα με την από 01.11.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., διενεργήθηκε έλεγχος σχετικά με το αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. στις υπό κρίση περιόδους. Ο έλεγχος κατέληξε ότι δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία που δημιουργεί η ΦΤΜ με αριθμό, ύστερα από την υπ' αριθ. πρωτ./26.05.2023 πρόσκληση του ελέγχου. Ο προσφεύγων υπέβαλε στον έλεγχο το από 21.06.2023 έγγραφο της εταιρείας με ΑΦΜ, με το οποίο δήλωσε ότι μετά από έλεγχο του εξουσιοδοτημένου τεχνικού με ΑΔΤκαι ΑΦΜ, στην φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό έγκρισης/12-06-2013 και SN:, η κάρτα SD δεν μπορεί να διαβαστεί λόγω βλάβης. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, «δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το θεωρημένο βιβλιαράκι της ταμειακής μηχανής ούτε δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει βλάβη της ΦΤΜ με αριθμό, ενώ οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στα τηρούμενα βιβλία περιορίστηκαν στον έλεγχο ορθής καταχώρησης στα βιβλία μόνο των αναφορών «Ζ», καθώς δεν προσκομίστηκαν τα αρχεία που δημιουργεί η ΦΤΜ, ούτε τα καρούλια.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ενότητα 6.1.3 «Σύγκριση δηλωθέντος εισοδήματος με προσωπικές δαπάνες διαβίωσης» της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πραγματοποιήθηκε έλεγχος σχετικά με το εάν το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013. Για τον υπολογισμό των προσωπικών δαπανών διαβίωσης λήφθηκαν υπόψη πληροφορίες που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ βάσει της ΠΟΛ.1033/2014 και του άρθρου 15 του Ν.4987/2022, από τραπεζικά ιδρύματα, εταιρείες τηλεφωνίας, εταιρείες ενέργειας κλπ, οι πληρωμές φόρων που διενήργησε ο προσφεύγων και εμφανίζονται στο υποσύστημα taxis/ΕΣΟΔΑ και οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό 049 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ο έλεγχος προέβη και σε σύγκριση του οικογενειακού εισοδήματος με τις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης, από την οποία προέκυψε ότι το εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, καθώς και ότι σύμφωνα με το άρθρο 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 όταν συντρέχουν όχι σωρευτικά αλλά διαζευκτικά οι 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 Κ.Φ.Δ., ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που

προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.»

Ως εκ τούτου, στην υπό εξέταση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε σωστά τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, καθώς δεν προσδιόρισε ορθά το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) για την επιχείρησή του.

Επειδή, ο έλεγχος, συνεπεία της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας βασιζόμενος στις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)οικ.90552/2016, Γ5(α)/Γ.Π. 8763/15-02-2017, Γ5(α)/Γ.Π.43971/09-06-2017, Δ3(α)/Γ.Π94130/20-12-2017, Δ3(α)/44071/11-06-2018, Γ5(α)οικ.48650/30-06-2017, με τις οποίες καθορίζονται οι Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία, και οι οποίες ήταν ενεργές και ισχυρές στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία και παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 19 έως 35 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στην οδηγία Ε.2016/2020, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιεί στοιχεία από τρίτες πηγές, όπως τα ποσοστά μικτού κέρδους (mark up).

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε το μέσο σταθμικό ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) του προσφεύγοντος από τη δραστηριότητά του στο 29,60% για το φορολογικό έτος 2017 και στο 28,75% για το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως διαμορφώθηκαν ανά κατηγορία ειδών φαρμάκων, εφαρμόζοντας σε κάθε κατηγορία ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) το οποίο προσδιορίστηκε ως εξής:

1. Για τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους Φορείς Κρατικής Ασφάλισης (ΦΚΑ), σύμφωνα με τις υπ' αριθ. πρωτ. Γ5(α)/Γ.Π./15-02-2017, Γ5(α)/Γ.Π./09-06-2017, Δ3(α)/Γ.Π./20-12-2017, Δ3(α)/...../11-06-2018 Αποφάσεις του Υπουργού Υγείας σχετικά με τα δελτία τιμών φαρμάκων, την υπ' αριθ. πρωτ. αναλυτική κατάσταση εκτελεσμένων φαρμάκων ανά συνταγή που έλαβε από τον και μετά από διαχωρισμό των αγορών ανά εύρος χονδρικής τιμής εφαρμόζοντας τα προβλεπόμενα από την υπ' αριθ./02-12-2016 Απόφαση ποσοστά μικτού κέρδους (mark up) φαρμακείου: σε ποσοστό 28,61% για το 2017 και 27,97% για το 2018.

2. Για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ), σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. Γ5(α)οικ...../30-06-2017 απόφαση του Υπουργού Υγείας με θέμα «.....», την υπ' αριθ. πρωτ./20-12-2017 απόφαση του Υπουργού Υγείας με θέμα «Αναθεώρηση καταλόγου ενδεικτικών τιμών λιανικής πώλησης και ανώτατων νοσοκομειακών τιμών, μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων (ΜΗ.ΣΥ.ΦΑ.)», την υπ' αριθ. πρωτ./19-07-2018 απόφαση του Υπουργού Υγείας με θέμα «Πρώτη Αναθεώρηση έτους 2018 καταλόγου ενδεικτικών τιμών λιανικής πώλησης και ανώτατων νοσοκομειακών τιμών, μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων (ΜΗ.ΣΥ.ΦΑ)»:

σε ποσοστό 35% για το 2017 και 30% για το 2018.

3. Για τα Συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ, σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ./15-02-2017 απόφαση του Υπουργού Υγείας με θέμα «Διορθωτικό Δελτίο Τιμών Φαρμάκων Ανθρώπινης Χρήσης» και την υπ' αριθ. Πρωτ......./09-06-2017 απόφαση του Υπουργού Υγείας με θέμα «Δελτίο τιμών φαρμάκων ανθρώπινης χρήσης (Ανατιμολόγηση)»:

σε ποσοστό 35% για το 2017 και 35% για το 2018.

4. Για τα είδη εκτός τιμοκαταλόγου ΕΟΦ, λαμβάνοντας υπόψη τις προτεινόμενες τιμές λιανικής πώλησης όπως προκύπτουν από τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία:

σε ποσοστό 35% για το 2017 και 35% για το 2018.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, βασίστηκε στις προαναφερθείσες υπουργικές αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία και ήταν ενεργές και ισχυρές στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία, καθώς και στις Εγκυκλίους Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020. Επιπλέον δε, μετά την υποβολή του υπ' αριθ. πρωτ./27.09.2023 υπομνήματος του προσφεύγοντος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος:

α) εφάρμοσε ποσοστό έκπτωσης 5% στο mark up που προκύπτει για την συμμετοχή του ασφαλισμένου στα συνταγογραφούμενα φάρμακα και ποσοστό έκπτωσης 5% στο προβλεπόμενο mark up των λοιπών κατηγοριών (ΜΗΣΥΦΑ, μη αποζημιούμενα κλπ), λόγω αντικειμενικής οικονομικής αδυναμίας μερίδας πελατών (ένας στους είκοσι πελάτες αγοράζει είδη με μηδενικό mark up), και

β) για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, εφάρμοσε φύρα 2,5% επί του κόστους πωληθέντων βάσει του οποίου θα υπολογίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι θεώρησε ότι το φαρμακείο έχει απώλειες 1/40 εμπορεύματα λόγω καταστροφής, λήξης, απώλειας ή δωρεάν διάθεσης ειδών σε εξαιρετικές περιπτώσεις πελατών.

Ύστερα από τα παραπάνω, το μέσο σταθμικό ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) του προσφεύγοντος από τη δραστηριότητά του προσδιορίστηκε στο 29,01% για το φορολογικό έτος 2017 και στο 28,19% για το φορολογικό έτος 2018.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγουσας περί αυθαίρετου και εσφαλμένου υπολογισμού συντελεστή κέρδους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς το τιμολόγιο αγοράς με αριθ. .../03.12.2018, από τον, ποσού 2.880,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως ο έλεγχος δεν το αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, καθώς αφενός δεν έχει εξοφληθεί με μετρητά αλλά παραμένει ανεξόφλητο μέχρι σήμερα και αφετέρου ο ίδιος υπολόγισε ορθώς αποσβέσεις με συντελεστή 100%, σύμφωνα με το άρθρο 24 Ν. 4172/13 και την εγκύκλιο ΠΟΑ. 1073/2015, και τις καταχώρησε στα βιβλία, στο τέλος του έτους.

Επειδή, ο προσφεύγων πρόβαλε τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό και με το υπ' αριθ. πρωτ./27.09.2023 υπόμνημά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων. Ο ισχυρισμός του ωστόσο απορρίφθηκε από τον έλεγχο ο οποίος σύμφωνα με την οικεία έκθεση, «δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2018 ποσό 2.880,00€ βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το μεγάλο χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραμένει ανεξόφλητο το εν λόγω τιμολόγιο, από την πραγματοποίηση της επίμαχης αγοράς μέχρι το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι πάνω από πέντε έτη, κάτι το οποίο δεν συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και την συνήθη εμπορική πρακτική, καθώς και ότι ο ίδιος ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή παραδέχεται ότι σε καμία περίπτωση το τιμολόγιο αυτό δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο επειδή οι εκκρεμότητες του πωλητή και η ύπαρξη χρεών του θα είχε ως συνέπεια την δέσμευση των χρημάτων σε περίπτωση πληρωμής μέσω τραπεζής.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, δεν προσκομίζει στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, 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 από **08.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων:

- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών
- Της υπ' αριθ. /01.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών

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

Η υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	12.574,31	82.805,55	82.805,55	70.231,24
	συζύγου	6.659,08	6.659,08	6.659,08	
Πιστωτικό ποσό φόρου		97,77			27.495,79
Χρεωστικό ποσό φόρου			27.398,02	27.398,02	
Προκαταβολή φόρου		2.454,27	2.454,27	2.454,27	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			13.747,90	13.747,90	13.747,90
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12,63	4.803,41	4.803,41	4.790,78
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή		3.019,13	49.053,60	49.053,60	46.034,47

Η υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	9.769,20	67.783,64	67.783,64	58.014,44
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου		720,43			20.983,85
Χρεωστικό ποσό φόρου			20.263,42	20.263,42	
Προκαταβολή φόρου		1.588,06	1.588,06	1.588,06	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			10.491,93	10.491,93	10.491,93
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			3.364,00	3.364,00	3.364,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμφητισμού		1.517,63	1.517,63	1.517,63	0,00
Σύνολο για καταβολή			34.839,78	34.839,78	34.839,78

Η υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	466.874,47	535.930,06	535.930,06	69.055,59
Αξία φορολογητέων εισροών	423.978,77	423.978,77	423.978,77	0,00
Φόρος εκροών	29.037,42	33.871,31	33.871,31	4.833,89
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.937,43	33.937,43	33.937,43	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.900,01	66,12	66,12	4.833,89
Χρεωστικό υπόλοιπο				

Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.900,01	66,12	66,12	4.833,89

Η υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	477.750,61	532.792,08	532.792,08	55.041,47
Αξία φορολογητέων εισροών	435.739,09	435.739,09	435.739,09	0,00
Φόρος εκροών	29.429,00	33.213,10	33.213,10	3.784,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	35.817,85	30.983,96	30.983,96	4.833,89
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.388,85			6.388,85
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.229,14	2.229,14	2.229,14
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		1.114,57	1.114,57	1.114,57
Σύνολο φόρου για καταβολή		3.343,71	3.343,71	3.343,71
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.388,85			

Η υπ' αριθ./01.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.:
Καταλογιζόμενο ποσό: 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο/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.