



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2023

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

Αριθμός απόφασης: 757

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».
 - 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης:
- α) της υπ' αρ./16.11.2016 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016
 - β) της υπ' αρ./16.11.2022 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^α§1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017
 - γ) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016
 - δ) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
 - ε) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016
 - στ) της υπ' αριθ./16.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./16.11.2016 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση (φαρμακείο) πρόστιμο ποσού 818,33€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον διακόσιες επτά (207) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 27.277,66€, πλέον Φ.Π.Α 6% 1.636,66€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 542,74€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον εκατόν εξήντα εννέα (169) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 18.091,24€, πλέον Φ.Π.Α 6% 1.085,47€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 31.296,74€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 15.648,37€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 5.074,53€, ήτοι συνολικό ποσό 52.019,64€ κατόπιν:

α) συνυπολογισμού στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, της καθαρής αξίας των 207 μη εκδοθεισών αποδείξεων, ήτοι ποσού 27.277,66€

β) προσθήκης λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 85.614,83€.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 540,44€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 270,22€, ήτοι συνολικό ποσό 810,66€ κατόπιν:

α) συνυπολογισμού στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, της καθαρής αξίας των 169 μη εκδοθεισών αποδείξεων, ήτοι ποσού 18.091,24€ καθώς και της καθαρής αξίας του με αρ. 970 ημερήσιου Ζ, ήτοι ποσού 294,45€ και

β) προσθήκης λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 7.854,04€.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 4.876,17€ (από 5.591,33€ σε 715,16€ λόγω

α) προσθήκης αποκρυσθών φορολογητέων εκροών ποσού 27.277,66€ πλέον Φ.Π.Α. 4.041,36€, β) μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών ύψους 467,33€.

Με την με αριθμό/16.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 7.546,96€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.286,63€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Κ.Φ.Δ. 257,32€, ήτοι συνολικό ποσό 1.543,95€, λόγω α) προσθήκης αποκρυσθών φορολογητέων εκροών ποσού 18.091,24€ πλέον Φ.Π.Α. 3.666,06€, β) μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών ύψους 1.214,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 04.11.2022 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 320/08.07.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονταν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) καθώς και της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης), με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά τα φορολογικά έτη 2016-2017 με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, δεν προκύπτει ποια τεχνική εφαρμόστηκε.
- 2) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται πώς προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων.
- 3) Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.
- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.:

«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:

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 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)..... ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) 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

πериουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β'/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/07.04.2014, (Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού): «..... Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/04-04-2014, και που συνίσταται στη μη αναφορά συγκεκριμένης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και μη αιτιολογημένης απόφασης για αυτή.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ξάνθης) προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στα φορολογικά έτη 2016-2017 με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και όχι

με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.. Ειδικότερα, ο έλεγχος, αξιοποιώντας τα στοιχεία που απέστειλε η Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε., σχετικά με τις εκτελεσθείσες συνταγές από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, προέβη σε διασταύρωση της καθαρής αξίας των φαρμάκων που διατέθηκαν προς πώληση και αφορούσαν την δαπάνη των ασθενών, με την καθαρή αξία των εκδοθέντων ημερήσιων Ζ της επιχείρησης (με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%), από την οποία διαπιστώθηκε η συστηματική απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος, μέσω της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 και δη το άρθρο 5 αυτής δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με την χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου αλλά μόνο στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. *«.....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.....».*

Επειδή στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».*

Επειδή, με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων*

κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή στο άρθρο 15 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1.Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους....»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το Π.Δ. 67/2000 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 8/2001:

«Οι φαρμακοποιοί που συμβάλλονται είτε ατομικά, είτε συλλογικά με το Δημόσιο και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, υποχρεούνται:...5. Να εκτελούν την συνταγή τη στιγμή που προσκομίζεται. Η συνταγή δεν επιτρέπεται να παραμείνει στο φαρμακείο ανεκτέλεστη. Αν ο

φαρμακοποιός δεν έχει όλα τα φάρμακα που αναγράφονται στη συνταγή είναι δυνατή μερική εκτέλεση αυτής. Στην περίπτωση μερικής εκτέλεσης, στο πίσω μέρος της συνταγής αναγράφονται τα φάρμακα που δεν παραδόθηκαν και τίθεται η χρονολογία και η υπογραφή του φαρμακοποιού και του ασφαλισμένου. Ο ασφαλισμένος επανέρχεται, μέσα στην προβλεπόμενη ημερομηνία των πέντε (5) εργάσιμων ημερών, για την ολική της εκτέλεση».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του προέβη σε αντιφατικές και αναιτιολόγητες εικασίες. Ειδικότερα, αναφέρει ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της α) το απόθεμα της επιχείρησης, το οποίο θα έπρεπε αφαιρεθεί από τα αριθμητικά συμπεράσματα που συνήγαγε, β) την πολιτική προσφορών που είναι συνήθης στις συναλλαγές τέτοιου είδους και γ) τις περιπτώσεις πελατών που επικαλέστηκαν ότι θα φέρουν ιατρική συνταγή αλλά ουδέποτε εμφανίστηκαν.

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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 όπως προαναφέρθηκε η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προέβη σε διασταύρωση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος (ημερήσιες πωλήσεις με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%) με τα στοιχεία των εκτελεσμένων συνταγογραφούμενων φαρμάκων που απεστάλησαν από την Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε. από την οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά την φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2016, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 27.277,66 € πλέον ΦΠΑ 6% 1.636,66 € και, κατά την φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2017, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 18.091,24 € πλέον ΦΠΑ 6% 1.085,47 €.

Επειδή σε κάθε περίπτωση πώλησης φαρμάκων, με συνταγή ή άνευ, το φαρμακείο έχει υποχρέωση έκδοσης Α.Λ.Π. από την φορολογική ταμειακή μηχανή.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής. Η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων χωρίς την προσκόμιση στοιχείων που να τα αποδεικνύουν δεν είναι δυνατό να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος δέχθηκε προς όφελος του προσφεύγοντος ότι όλες οι εκδοθείσες ημερήσιες Α.Λ.Π. με ΦΠΑ 6% προήλθαν από εκτελεσθείσες συνταγές, χωρίς να λάβει υπόψη τις περιπτώσεις που εκδόθηκαν αποδείξεις για μη συνταγογραφούμενα φάρμακα-είδη (ΦΠΑ 6%). Ο

ισχυρισμός μάλιστα περί ύπαρξης πελατών που προμηθεύονταν φάρμακα, επικαλούμενοι την ύπαρξη ιατρικής συνταγής, δίχως τελικά να την προσκομίζουν, δυσχεραίνει την θέση του δεδομένου ότι η διασταύρωση διενεργήθηκε βάσει των εκτελεσθεισών συνταγών

Επειδή όπως αναφέρεται με σαφήνεια στην οικεία έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης δεν ήταν εφικτό να διενεργηθεί κλειστή αποθήκη στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, καθώς κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους πραγματοποίησε κυρίως λιανικές πωλήσεις, Περαιτέρω, δεν διενεργήθηκε έλεγχος ορθής αποτίμησης, καθώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, η επιχείρηση δεν είχε την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή κάποιου άλλου αρχείου όπου να παρακολουθεί τα αποθέματά της. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν το πόρισμα του ελέγχου, δεδομένου ότι η κρίση του αφορούσε αποκλειστικά συνταγογραφούμενα φάρμακα, η πώληση των οποίων δεν αμφισβητείται, αντιθέτως επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι οι σχετικές συνταγές εκτελέστηκαν.

Επειδή κατά κοινή πείρα, προσφορές και εκπτώσεις πραγματοποιούνται ως επί το πλείστον σε μη φαρμακευτικά προϊόντα, όπως βρεφικά είδη και καλλυντικά και όχι σε συνταγογραφούμενα φάρμακα. Η υπό εκτέλεση συνταγή, αναγράφει το ποσό συμμετοχής του ασθενούς, το οποίο καταβάλλεται στο φαρμακείο με την παραλαβή του φαρμακευτικού σκευάσματος και για το οποίο η επιχείρηση υποχρεούται να εκδώσει απόδειξη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας, άλλως πλημμελούς αιτιολογίας των διαπιστώσεων του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:

«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:.....4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%.)»

Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998, η οποία, ελλείψει νεότερων οδηγιών, εφαρμόστηκε στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ 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 ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον 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 υφίσταται 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 ΦΠΑ. 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 επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορευσίμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορευσίμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή ο προσφεύγων επισημαίνει ότι βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τυχόν μετατόπισης του συντελεστή Φ.Π.Α. είναι να διενεργεί η επιχείρηση απογραφή. Καθόσον λοιπόν η επιχείρησή του δεν έχει υποχρέωση απογραφής, εσφαλμένα ακολουθήθηκε από την φορολογική αρχή η μεθοδολογία ελέγχου μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, αναφέρει ότι βάση επιβολής του ΦΠΑ είναι το πράγματι εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό και όχι η αξία που εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια. Η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων

εκροών, τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK, διότι δημιουργεί τεκμαρτές αξίες για την επιβολή και τον υπολογισμό αυτού

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέδιδε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με μετατόπιση των εκροών από τον υψηλότερο (23%-24%) στους χαμηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α. (13% & 6%). Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων (φαρμακείο) κατά τα υπό κρίση έτη πωλούσε 3 κατηγορίες αγαθών τα οποία υπάγονταν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α.:

(α) Φάρμακα (Φ.Π.Α. 6%).

(β) Παραφαρμακευτικά προϊόντα (Φ.Π.Α. 13%).

(γ) Καλλυντικά (Φ.Π.Α. 23% & 24%).

Στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (σελ. 5-6 & 23-30) παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες με τα οικονομικά δεδομένα των υπό κρίση περιόδων από τα οποία προκύπτει η εν λόγω μετατόπιση.

Επειδή από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν προκύπτει ο προσφεύγων στα υπό κρίση έτη να μετέβαλε ουσιαστικά την επαγγελματική του δραστηριότητα, έτσι ώστε να μεταβλήθηκαν ουσιαστικά και τα αποθέματά του στις 31-12-2015, στις 31-12-2016 και στις 31-12-2017, με την έννοια ότι δεν άνοιξε ούτε έκλεισε κάποιο υποκατάστημα ούτε μεταβλήθηκε σε έκταση το εν λειτουργία κατάστημά του με αποτέλεσμα να πραγματοποιήσει μεγάλες αγορές ή πωλήσεις εμπορευμάτων, και το κόστος πωληθέντων να διαφοροποιηθεί σημαντικά από τις αγορές εμπορευμάτων

Επειδή η εταιρεία κατά τα έτη 2016 & 2017 δεν απέδωσε καθόλου Φ.Π.Α., ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. αυξήθηκε κατά 4.027,07 ευρώ (από 3.519,89 ευρώ κατά το 4^ο τριμ. 2015 σε 7.546,96 ευρώ κατά το 4^ο τριμ. 2017), χωρίς από τα διαθέσιμα στοιχεία του φακέλου να προκύπτουν σημαντικές αγορές παγίων.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και από τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν δημιουργείται αμφιβολία ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε μετατόπιση συντελεστών Φ.Π.Α., προκειμένου να ελαχιστοποιήσει την καταβολή του Φ.Π.Α. Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές στις υπό κρίση περιόδους με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως αυτές απαριθμούνται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., αλλά βάσει διαθέσιμων στοιχείων. Ειδικότερα από την διασταύρωση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (ημερήσιες πωλήσεις με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%) με τα στοιχεία των εκτελεσμένων συνταγογραφούμενων φαρμάκων που απεστάλησαν από την Η.ΔΙ.Κ.Α. Α.Ε. προέκυψε ότι ο

προσφεύγων κατά τις φορολογικές περιόδους 01/01 – 31/12/2016 & 01/01-31/12/2017, δεν εξέδωσε σημαντικό πλήθος φορολογικών στοιχείων αποκρύπτοντας φορολογητέες εκροές. καθαρής αξίας 27.277,66 € πλέον ΦΠΑ 6% 1.636,66 € και 18.091,24 € πλέον ΦΠΑ 6% 1.085,47€ αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών στο Φ.Π.Α. λόγω του ότι ως βάση επιβολής του φόρου δεν αποτέλεσε το εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό, αλλά η αξία που προσδιορίστηκε βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή κατά την αντιπαραβολή των στοιχείων-δεδομένων, η φορολογική αρχή προέβη σε ευνοϊκές για τον προσφεύγοντα παραδοχές (όπως για παράδειγμα ότι όλες οι εκδοθείσες αποδείξεις με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% αφορούσαν συνταγογραφούμενα φάρμακα) προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν ενστάσεις από μέρους του, οι οποίες θα δημιουργούσαν αμφιβολίες, αναφορικά με την ορθή κρίση του διενεργηθέντος ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής του ελέγχου μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. και εσφαλμένου προσδιορισμού Φ.Π.Α. απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./16.11.2016 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 27.277,66€ πλέον Φ.Π.Α. 1.636,66€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	818,33€

Υπ' αριθ./16.11.2022 πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 18.091,24€ πλέον Φ.Π.Α. 1.085,47€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Κ.Φ.Δ.)	542,74€

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	31.296,74€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	15.648,37€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.074,53€
Σύνολο φόρου για καταβολή	52.019,64€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	540,44€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	270,22€
Σύνολο φόρου για καταβολή	810,66€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	4.876,17€

Υπ' αριθ./16.11.2022 οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογ. περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης

	Ποσό
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση σε επόμενη περίοδο	7.546,96€

Κύριος φόρος	1.286,63€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	257,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.543,95€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.