



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 27-4-2021



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1080

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία **24-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου νομού Πέλλας, Τ.Κ., με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών» και έδρα Πέλλας, Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμό/21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **β)** της με αριθμό/21-10-2020 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθμό/21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 και δ) με αριθμό/21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αριθμό πρωτ./01-12-2020 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, λόγω αναστολής λειτουργίας του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, βάσει της απόφασης ΔΔΑΔ Α1134306/18-11-2020 «Μέτρα διασποράς του κορωνοϊού COVID – 19 σε χώρους λειτουργίας των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε.» και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 25.970,26€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 7.791,08€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.829,25€, **ήτοι συνολικό ποσό ύψους 36.590,59€.**
- ❖ Με την υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 24.493,54€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 12.246,77€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.516,66€, **ήτοι συνολικό ποσό ύψους 40.256,97€.**
- ❖ Με την υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας της προσφεύγουσας, στο φορολογικό έτος 2014, από 23.546,03 € σε 15.813,41€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας της προσφεύγουσας, στο φορολογικό έτος 2015, από 26.702,75 € σε 11.279,03€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α φορολογικών ετών 2014-2015 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις της Α. 1293/23-7-2019, καθώς και του άρθρου 27 του ν.4174/2013, καθώς και της Πολ. 1050/25-2-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014, κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την/2020 εντολή ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./10-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης της Οικονομικής Αστυνομίας, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ανώνυμη έγγραφη καταγγελία περί υπόνοιαν ύπαρξης φοροδιαφυγής από την προσφεύγουσα.

Η ατομική επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών - Φαρμακεία». Στα πλαίσια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στα ελεγχόμενα έτη, η προσφεύγουσα παρουσιάζει ζημίες από την ατομική της επιχείρηση.

Κατά την έκδοση της αρχικής εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./27-4-2018 έγγραφο με συνημμένη την υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου, ενώ με το υπ' αριθμ./24-1-2020 έγγραφο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η νέα, τροποποιημένη υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου. Ακόμη απεστάλη η υπ' αριθμ./24-1-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων των αρ.18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 397 και 398 του Ν. 4512/2018, καθώς και το υπ' αριθμ./24-1-2020 αίτημα παροχής πληροφοριών, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά της αρχεία. Τέλος, απεστάλη στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./28-4-2020 αίτημα παροχής πληροφοριών σε ότι αφορά τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Στα πλαίσια ελέγχου σύμφωνα με την Α.1293/2019, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ύψους 3.556,82€ στο φορολογικό έτος 2014 και 17.560,00€ στο φορολογικό έτος 2015, λόγω απόρριψης δαπανών αποσβέσεων, δαπανών που κρίθηκαν ότι δεν εξυπηρετούν το σκοπό της επιχείρησης κατά το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, καθώς και δαπανών μεγαλύτερων των 500€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Από τα βιβλία και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους που εμφάνιζε η προσφεύγουσα ήταν χαμηλός, 5,03% στο έτος 2014 και 8,85% στο έτος 2015, σε ότι αφορά τις πωλήσεις φαρμάκων, ενώ στα παραφαρμακευτικά είδη εμφανίζει ζημίες στη χρήση 2014 και κέρδη στη χρήση 2015 στα παραφαρμακευτικά είδη με ΦΠΑ 13% (συντελεστή μικτού κέρδους 19,80%), ενώ στα παραφαρμακευτικά με 23% εμφανίζει και πάλι ζημίες.

Επίσης, πραγματοποιήθηκε έλεγχος του συντελεστή μικτού κέρδους, όπου σε δείγμα δέκα ειδών, βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων, διαπιστώθηκε ότι ο μέσος όρος του συντελεστή μικτού κέρδους στα φάρμακα ήταν 33,84% στο έτος 2014 και 34,18% στο έτος 2015, ενώ στα παραφαρμακευτικά είδη (με Φ.Π.Α. 13%), ο συντελεστής μικτού κέρδους διαμορφώθηκε στο έτος 2014 σε 31,25% και στο έτος 2015 σε 24,5%. Αντίστοιχα, στα παραφαρμακευτικά (με

Φ.Π.Α. 23%) ο συντελεστής μικτού κέρδους διαμορφώθηκε το 2014 σε 31,25% και το 2015 σε 33,12%.

Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, από τον οποίο διαπιστώθηκαν αδικαιολόγητες πιστώσεις ως εξής:

	Ποσά πίστωσης για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21&4 του ν.4172/2013.
Φορολογικό έτος 2014	5.534,47
Φορολογικό έτος 2015	17.492,83

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κρίνει ότι πληρούνται δύο προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2014, περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας, καθώς αφενός μεν διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας, αφετέρου δε, το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας στα ελεγχόμενα έτη δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Βάσει της με αριθμό καταχώρησης/4-8-2020 αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιλέχθηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή της Ε.2016/31-1-2020 και της Α.1008/20-1-2020, προέβη στον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους, λαμβάνοντας υπόψη δέκα πέντε (15) διαφορετικά φάρμακα, δέκα πέντε (15) παραφαρμακευτικά προϊόντα με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και δέκα πέντε (15) παραφαρμακευτικά προϊόντα με συντελεστή 23%, στα οποία, αφαιρώντας από την αξία πώλησης την αξία αγοράς, προσδιόρισε το περιθώριο Μικτού κέρδους επί του κόστους, χωριστά για τα φάρμακα, για τα παραφαρμακευτικά με συντελεστή 13% και τα παραφαρμακευτικά με συντελεστή 23%. Βάσει αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε τη διαφορά εσόδων ως εξής:

Έτος 2014

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου ¹	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	32,89%	334.108,19	443.996,37	350.923,96	93.072,41
παραφαρμακευτικά 13%	30,14%	26.111,40	33.981,37	25.352,18	8.629,19
παραφαρμακευτικά 23%	36,55%	10.447,27	14.265,75	7.794,79	6.470,95

¹ Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Κόστος πωληθέντων των βιβλίων χ (1+% περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους).

Σύνολο			492.243,49	384.070,93	108.172,55
--------	--	--	------------	------------	------------

έτος 2015

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	33,73%	328.346,98	439.098,40	357.422,15	81.676,25
παραφαρμακευτικά 13%	25,39%	24.927,86	31.257,04	29.864,63	1.392,41
παραφαρμακευτικά 23%	32,93%	15.955,24	21.209,30	11.759,11	9.450,19
Σύνολο		369.230,08	491.564,74	399.045,89	92.518,85

Να σημειωθεί ότι στο φορολογικό έτος 2014, το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους, βάσει βιβλίων, ανέρχεται σε 5,03% για τα φάρμακα, ενώ για τα παραφαρμακευτικά προϊόντα εμφανίζονται ζημίες. Στο έτος 2015, το ποσοστό μικτού κέρδους επί του κόστους, βάσει βιβλίων, ανήλθε σε 8,85% για τα φάρμακα, σε 19,80% για τα παραφαρμακευτικά με 13%, ενώ τα παραφαρμακευτικά με 23% εμφάνισαν ζημίες.

Συνεπώς, το φορολογητέο εισόδημα, με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε ως εξής:

Έτος 2014

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	492.243,49
Μείον Κόστος πωληθέντων	-370.666,86
Μείον δαπάνες χρήσης	-27.311,28
Σύνολο Κερδών	94.265,35
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	6.157,96
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.556,82
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	103.980,13

Έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	491.564,74
Μείον Κόστος πωληθέντων	-369.218,35
Μείον δαπάνες χρήσης	-33.116,57
Σύνολο Κερδών	89.229,82
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	17.560,00
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	106.789,82

Στη συνέχεια, στις 8/9/2020 ο έλεγχος επέδωσε το σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ./28-9-2020 υπόμνημά της, προσκομίζοντας στοιχεία σχετικά με την αιτιολόγηση αδικαιολόγητων καταθέσεων. Επίσης, αμφισβήτησε τον προσδιορισμό του μικτού συντελεστή κέρδους υποστηρίζοντας ότι αυτός προέκυψε από δείγμα 15 φαρμάκων με τη χαμηλότερη τιμή και άρα με το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους και εφαρμόστηκε στο σύνολο των πωλήσεων από φάρμακα, χωρίς ο έλεγχος να λάβει υπόψη του τα πιο ακριβά φάρμακα επί των οποίων ο συντελεστής κέρδους είναι πολύ μικρότερος. Ως προς αυτό, η προσφεύγουσα προσκόμισε τιμολόγια αγοράς και συνταγές πώλησης των επικαλούμενων φαρμάκων.

Ο έλεγχος αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, προσδιόρισε το ύψος των αδικαιολόγητων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς σε 24,47€ στο έτος 2014 και σε 3.531,69€ στο έτος 2015. Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομιζόμενα τιμολόγια αγοράς ακριβών φαρμάκων και τις συνταγές πώλησης αυτών, τα συμπεριέλαβε στον προσδιορισμό του μικτού κέρδους, παρά το γεγονός ότι τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα ακριβά φάρμακα, αντιστοιχούν σε 0,61% επί του συνολικού κόστους πωληθέντων φαρμάκων στο έτος 2014 και σε 0,39% στο έτος 2015.

Κατά συνέπεια, ο μέσος όρος του συντελεστή μικτού κόστους και η διαφορά εσόδων προσδιορίστηκε ως εξής:

έτος 2014

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	28,49%	334.108,19	429.295,61	350.923,96	78.371,65
παραφαρμακευτικά 13%	30,14%	26.111,40	33.981,37	25.352,18	8.629,19
παραφαρμακευτικά 23%	36,55%	10.447,27	14.265,75	7.794,79	6.470,95
Σύνολο		370.666,86	477.542,73	384.070,93	93.471,79

έτος 2015

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	29,21%	328.346,98	424.257,13	357.422,15	66.834,98
παραφαρμακευτικά 13%	25,39%	24.927,86	31.257,04	29.864,63	1.392,41
παραφαρμακευτικά 23%	32,93%	15.955,24	21.209,30	11.759,11	9.450,19
Σύνολο		369.230,08	476.723,47	399.045,89	77.677,58

Να σημειωθεί ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο έτος 2014 το οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας, διαμορφώθηκε στις 21.106,43€, ενώ οι συνολικές οικογενειακές δαπάνες ανήλθαν σε 22.002,09€. Αντίστοιχα, στο έτος 2015, το οικογενειακό εισόδημα διαμορφώθηκε στις 22.008,80€ ενώ οι οικογενειακές δαπάνες ανήλθαν σε 44.845,21€.

Κατόπιν αυτού, το φορολογητέο εισόδημα, με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, προσδιορίστηκε ως εξής:

έτος 2014

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	477.542,73
Μείον Κόστος πωληθέντων	-370.666,86
Μείον δαπάνες χρήσης	-27.311,28
Σύνολο Κερδών	79.564,59
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	6.157,96
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.556,82
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	89.279,37

Έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	476.723,13
Μείον Κόστος πωληθέντων	-369.218,35
Μείον δαπάνες χρήσης	-33.116,57
Σύνολο Κερδών	74.388,21
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	6.908,68
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	81.296,89

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος. Στη φορολογία Φ.Π.Α., οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ' αναλογία συμμετοχής του κάθε είδους (φάρμακα, παραφαρμακευτικά 13% και παραφαρμακευτικά 23%) στις συνολικές πωλήσεις.

Με την από **24-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 5 της Πολ. 1050/2013, η τεχνική έλεγχου που θα εφαρμοστεί επιλέγεται κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς την έκδοση της οποίας συντρέχει περίπτωση υπέρβασης εξουσίας και αναρμοδιότητας των ελεγκτικών οργάνων. Με το υπ' αριθμ. /29-4-2020 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής της κοινοποιήθηκαν τα έγγραφα που αφορούν τη συμπλήρωση των εντύπων «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – υποχρεώσεις

για τα φορολογικά έτη 2014-2015». Τους ως άνω πίνακες κατέθεσε η προσφεύγουσα στη Φορολογική Αρχή, από τους οποίους δεν προκύπτει καμία διαφορά στα χρηματικά διαθέσιμα, ενώ προέκυψε η ύπαρξη σημαντικού ποσού διαθεσίμων μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος στις 31-12-2013. Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει να υπάρχει αιτιολογημένη απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, ούτε αιτιολογημένη απόφαση για την αλλαγή της έμμεσης τεχνικής. Σε κάθε περίπτωση, ξεκίνησε ένας έλεγχος με την αιτιολογία ότι δεν καλύπτει τις δαπάνες της και εντέλει, αποδεικνύεται ότι όχι μόνο τις καλύπτει αλλά έχει και απόθεμα μετρητών. Βάσει ποιας αιτιολογίας έγινε αλλαγή στην τεχνική.

2. Δεδομένου ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος ρευστότητας που εξέτασε, μεταξύ άλλων και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, χωρίς να διαπιστώσει κάποια ανακρίβεια, τεκμαίρεται ότι από τους τραπεζικούς της λογαριασμούς δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.
 - i. Σε ότι αφορά τις καταθέσεις με α/α .../2015 και/2015, ύψους 1.000,00€ και 1.500,00€ αφορούν εξόφληση τιμήματος Α.Λ.Π. από τον κ. Εσφαλμένα απορρίφθηκε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, καθώς λόγω των capital control που ίσχυαν την περίοδο εκείνη, κάποιοι πελάτες δεν είχαν ρευστό διαθέσιμο. Ο συγκεκριμένος πελάτης ζήτησε να εξοφλήσει το χρέος του μέσω πιστωτικού ιδρύματος, πράγμα που λόγω της γνωριμίας και της εμπιστοσύνης που του είχε η προσφεύγουσα, δέχθηκε. Ο έλεγχος δεν διατυπώνει αιτιολογημένη άρνηση για το λόγο ότι οι πιστώσεις υπερκαλύπτουν το δηλωμένο τζίρο της.
 - ii. Σε ότι αφορά τις υπ' αριθμ. .../2015, .../2015 και .../2015 πιστώσεις, προσκομίστηκαν στον έλεγχο οι σχετικές Α.Λ.Π. που συνδέονται με το ποσό αυτό και που εξοφλήθηκαν από τον κ. για τον ίδιο λόγο που προανέφερε. Όλες οι πιστώσεις είναι χαμηλού ύψους.
 - iii. Παρανόμως εξετάζονται τα χαμηλά ποσά πιστώσεων, μέχρι και διψήφιων.
3. Εσφαλμένη αιτιολόγηση της επιλογής εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής. Δεδομένου του ποσού ανάλωσης προηγούμενων ετών, που ελέγχθηκε ήδη, αλλά και των διαθεσίμων μετρητών στις 31-12-2013, δεν τίθεται ζήτημα αδυναμίας από μέρους της κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Εσφαλμένη η εφαρμογή του συντελεστή σε όλα τα προϊόντα και όχι μόνο στα 15 φάρμακα βάσει των οποίων προέκυψε ο εν λόγω συντελεστής. Οι επικαλούμενες από τον έλεγχο Υπουργικές Αποφάσεις προσδιορίζουν το καθαρό κέρδος και όχι το μικτό. Τα ποσοστά μικτού κέρδους των υπουργικών αποφάσεων αποτελούν τα ανώτατα όρια στην περίπτωση των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων. Ο έλεγχος θα έπρεπε να εφαρμόσει το συντελεστή που βρήκε μόνο στα 15 φάρμακα, ενώ στο σύνολο των φαρμάκων θα έπρεπε να εφαρμόσει το μέσο όρο του συντελεστή των υπουργικών αποφάσεων δηλαδή μεταξύ 30% και 2,25%.

Η άποψη του ελέγχου ότι τα ακριβά φάρμακα αποτελούν μικρό ποσοστό σε σχέση με το σύνολο των φαρμάκων είναι εσφαλμένη, καθώς προέκυψε από την προσκόμιση από την

προσφεύγουσα στον έλεγχο, ενδεικτικά, κάποιων συγκεκριμένων τιμολογίων. Ο έλεγχος δεν προέβη σε ακριβή εκτίμηση βάσει όλων των φαρμάκων και του ποσοστού επί του συνόλου των πωλήσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει και επικαλείται φορολογικά στοιχεία και για άλλα φάρμακα, για τα οποία προκύπτει μικρότερος συντελεστής μικτού κέρδους και θα πρέπει να συνυπολογιστούν, όπως προκύπτει από τον πίνακα στις σελ. 18 και 19 της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες 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, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα

οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «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, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται

«με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

Επειδή, με την **A.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - 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.

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

Επειδή, με την **E. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «5.Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#). Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και του άρθρου 39 του ν. [4174/2013](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται

κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/27-1-2020** απόφαση: «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.

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 {...}.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, **δύνатаι να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.**

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4174/2013](#), ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε

είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζομένων στην παρούσα [...]

Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

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](#)».

Επειδή, με την **Ε.2016/31-1-2020** – Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 ορίζεται: « Ε' Λοιπά θέματα - Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την **εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Η φορολογική αρχή, στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, βάσει της Α. 1293/2019, διαπίστωσε τα εξής:

Φορολογικό έτος 2014. Από το μητρώο παγίων προέκυψε λογιστική διαφορά αποσβέσεων ύψους 1.317,60€. Απορρίφθηκαν δαπάνες που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία μεγαλύτερες των 500€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, ύψους 1.414,68€. Απορρίφθηκαν δαπάνες που κρίθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ύψους 824,54€. Από την ελεγκτική επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους διαπιστώθηκε ότι, σε δείγμα δέκα πέντε (15) ειδών από τα παραστατικά αγορών και πωλήσεων, ο μέσος όρος συντελεστή κέρδους ανά κατηγορία είναι για τα φάρμακα 33,84%, για τα παραφαρμακευτικά με συντελεστή ΦΠΑ 13% ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι 31,25% και για τα παραφαρμακευτικά με ΦΠΑ 23%, ο συντελεστής μικτού

κέρδους διαμορφώθηκε στα 33,53%. Από τα δεδομένα των φορολογικών βιβλίων και των δηλώσεων φόρου εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους στα φάρμακα διαμορφώθηκε σε 5,03%, ενώ στα παραφαρμακευτικά προϊόντα δεν είχε κέρδος.

Φορολογικό έτος 2015. Εσφαλμένη μεταφορά του ύψους των δαπανών από τα βιβλία στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε3), ποσού 215,48€. Απόρριψη δαπανών που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία μεγαλύτερες των 500€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, ύψους 12.080,20€. Απόρριψη δαπανών που κρίθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ύψους 5.262,32€. Από την ελεγκτική επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους διαπιστώθηκε ότι, σε δείγμα δέκα πέντε (15) ειδών από παραστατικά αγορών και πωλήσεων, ο μέσος όρος συντελεστή κέρδους ανά κατηγορία είναι για τα φάρμακα 34,18%, για τα παραφαρμακευτικά με συντελεστή ΦΠΑ 13% ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι 24,50% και για τα παραφαρμακευτικά με ΦΠΑ 23%, ο συντελεστής μικτού κέρδους διαμορφώθηκε στα 33,12%. Από τα δεδομένα των βιβλίων και των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους στα φάρμακα διαμορφώθηκε στο 8,85%, στα παραφαρμακευτικά με 13% στο 19,80% και στα παραφαρμακευτικά με 23% είχε ζημίες.

Από τον παραπάνω έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Α.1293/2014, διαπιστώθηκε αφενός η ύπαρξη αδικαιολόγητων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 5.534,47€ στο έτος 2014 και 17.492,83€ στο έτος 2015, αφετέρου το γεγονός ότι οι προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας ήταν μεγαλύτερες από το δηλωθέν εισόδημά της σε κάθε χρήση. Ως εκ τούτου πληρούνται και οι δύο εκ των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

- Κατόπιν αυτού, η ελέγκτρια με την υπ' αριθμ./2020 εισήγησή της, πρότεινε την πραγματοποίηση ελέγχου με έμμεσες τεχνικές και πιο συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, πρόταση που εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ./2020 αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Στα πλαίσια αυτού, κατ' εφαρμογή της Πολ. 1050/25-2-2014 και της Πολ. 1171/4-4-2014, που αφορούν τις περιπτώσεις β', γ' και ε' των τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα επιστολή με το έντυπο Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων και το έντυπο ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολών – υποχρεώσεων, τα οποία και προσκόμισε η προσφεύγουσα στις 19-6-2021.
- Αξιοποιώντας τα στοιχεία του φακέλου ο έλεγχος εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./4-8-2020 απόφαση του Προϊσταμένου.
- Κατ' εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό του

συντελεστή μικτού κέρδους έλαβε υπόψη αφενός μεν, τις υπ' αριθμ. 3457/14-1-2014, 49515/3-6-2014 & 61771/11-7-2014 αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας σχετικά με τη Ρύθμιση Τιμολόγησης Φαρμάκων, αφετέρου δε, δείγμα δέκα πέντε (15) από τα πιο συχνά εμφανιζόμενα στις πωλήσεις διαφορετικά είδη φαρμάκων, δέκα πέντε (15) διαφορετικών ειδών παραφαρμακευτικών προϊόντων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και δέκα πέντε (15) διαφορετικών ειδών παραφαρμακευτικών προϊόντων με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%. Από τη σύγκριση της τιμής αγοράς με την τιμή πώλησης, προσδιόρισε:

έτος 2014

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	32,89%	334.108,19	443.996,37	350.923,96	93.072,41
παραφαρμακευτικά 13%	30,14%	26.111,40	33.981,37	25.352,18	8.629,19
παραφαρμακευτικά 23%	36,55%	10.447,27	14.265,75	7.794,79	6.470,95
Σύνολο		370.666,86	492.243,49	384.070,93	108.172,55

έτος 2015

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	33,73%	328.346,98	439.098,40	357.422,15	81.676,25
παραφαρμακευτικά 13%	25,39%	24.927,86	31.257,04	29.864,63	1.392,41
παραφαρμακευτικά 23%	32,93%	15.955,24	21.209,30	11.759,11	9.450,19
Σύνολο		369.230,08	491.564,74	399.045,89	92.518,85

Βάσει αυτών προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και εξέδωσε το σημείωμα διαπιστώσεων και τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου.

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./28-9-2020 υπόμνημά της, με το οποίο αιτιολόγησε περαιτέρω τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, ενώ αμφισβήτησε τον προσδιορισμό του ποσοστού μικτού κέρδους από τον έλεγχο, προσκομίζοντας περαιτέρω τιμολόγια αγορών και πωλήσεων που αφορούν σε ακριβά φάρμακα, για τα οποία ο συντελεστής μικτού κέρδους δεν ξεπερνά το 10%-15%.
- Ο έλεγχος αποδεχόμενος τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και αιτιολόγησε τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προσδιόρισε ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 24,47€ στη χρήση 2014 και το ποσό των 3.531,69€ στη χρήση 2015. Περαιτέρω, το οικογενειακό εισόδημα στη χρήση 2014 ανήλθε σε 21.106,43€, ενώ οι

οικογενειακές δαπάνες σε 22.002,09€, ενώ στη χρήση 2015, το οικογενειακό εισόδημα ανήλθε σε 22.008,80€ και οι οικογενειακές δαπάνες σε 44.845,21€.

- Ακόμη, ο έλεγχος συνυπολόγισε στον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους των φαρμάκων και τη λίστα των πολύ ακριβών φαρμάκων που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατά τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, παρά το γεγονός ότι αυτά αποτελούν ποσοστό 0,61% του συνολικού κόστους πωληθέντων φαρμάκων στο έτος 2014 και 0,39% στο έτος 2015.
- Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, ως ακολούθως :

έτος 2014

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	28,49%	334.108,19	429.295,61	350.923,96	78.371,65
παραφαρμακευτικά 13%	30,14%	26.111,40	33.981,37	25.352,18	8.629,19
παραφαρμακευτικά 23%	36,55%	10.447,27	14.265,75	7.794,79	6.470,95
Σύνολο		370.666,86	477.542,73	384.070,93	93.471,79

έτος 2015

είδος	μ.ο. συντελεστή μικτού κέρδους επί του κόστους	κόστος πωληθέντων βάσει βιβλίων	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Διαφορά εσόδων ελέγχου
φάρμακα	29,21%	328.346,98	424.257,13	357.422,15	66.834,98
παραφαρμακευτικά 13%	25,39%	24.927,86	31.257,04	29.864,63	1.392,41
παραφαρμακευτικά 23%	32,93%	15.955,24	21.209,30	11.759,11	9.450,19
Σύνολο		369.230,08	476.723,47	399.045,89	77.677,58

Και το φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

Έτος 2014

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	477.542,73
Μείον Κόστος πωληθέντων	-370.666,86
Μείον δαπάνες χρήσης	-27.311,28
Σύνολο Κερδών	79.564,59
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	6.157,96
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.556,82

Σύνολο Κερδών Ελέγχου	89.279,37
------------------------------	------------------

Έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	476.723,13
Μείον Κόστος πωληθέντων	-369.218,35
Μείον δαπάνες χρήσης	-33.116,57
Σύνολο Κερδών	74.388,21
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	6.908,68
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	81.296,89

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία, καθώς η ελέγκτρια με την υπ' αριθμ. .../4-8-2020 εισήγησή της, πρότεινε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, τροποποιώντας την αρχική υπ' αριθμ. .../2020 εισήγησή της για εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, λόγω έκδοσης των Α.1008/20-1-2020 και Ε. 2016/31-1-2020 εγκυκλίων της Διοίκησης που παρείχαν οδηγίες εφαρμογής των τεχνικών της αρχής των αναλογιών και του όγκου συναλλαγών ως προς την τιμή πώλησης.

Η ως άνω εισήγηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Περαιτέρω, η επιλογή της τεχνικής έμμεσης μεθόδου ελέγχου είναι στην κρίση της Φορολογικής Αρχής, ενώ από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται η εφαρμογή περισσοτέρων τεχνικών έμμεσου προσδιορισμού του φόρου ή η αλλαγή της τεχνικής ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός περί μη τήρησης της διαδικασίας ως προς την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του φόρου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της Πολ. 1293/2019, σύμφωνα με την οποία, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11 ορίζεται ότι το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές. Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων (Ε1 & Ε3), καθώς και από τα διαθέσιμα στοιχεία της φορολογικής αρχής (Πολ. 1033/2014), διαπιστώθηκε ότι σε κάθε χρήση πραγματοποιήθηκαν οικογενειακές δαπάνες το ύψος των οποίων δεν δύναται να καλυφθεί από το οικογενειακό εισόδημα.

Επειδή, η έννοια της προσαύξησης της περιουσίας, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, αφορά την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων, η πηγή προέλευσης των οποίων είναι άγνωστη. Κατά συνέπεια, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων, ως προσαύξηση περιουσίας θεωρούνται εκείνες οι πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, για τις οποίες ο φορολογούμενος δεν μπορεί να δικαιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσής τους.

Αντίθετα, με τη συμπλήρωση του εντύπου Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων, επιχειρείται, στα πλαίσια προσδιορισμού του εισοδήματος με τη μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας, η σύγκριση

κάθε μορφής εσόδων που έχουν εισπραχθεί από το φορολογούμενο, με κάθε μορφής δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί από αυτόν σε ένα έτος, ανεξάρτητα αν τα έσοδα και οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος ή τοις μετρητοίς. Ως εκ τούτου, η προσκόμιση εκ μέρους του φορολογούμενου του εντύπου Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων δεν αφορά σε έλεγχο των πιστώσεων της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά στην ύπαρξη ύψους καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη εκάστης ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: *«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»*.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Συνεπώς, η ύπαρξη μεγαλύτερων οικογενειακών δαπανών σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα σε ένα έτος, δίνει τη δυνατότητα στη Φορολογική Αρχή, να προσδιορίσει το εισόδημα και με έμμεσες τεχνικές, πέραν του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, χωρίς αυτό να αποτελεί απόδειξη φοροδιαφυγής, την οποία ο ελεγχόμενος καλείται να δικαιολογήσει.

Επιπρόσθετα, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης αρκεί η πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λόγω της προσκόμισης των υπολοίπων των τραπεζικών της λογαριασμών με το έντυπο Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων, έχει ήδη διενεργηθεί έλεγχος ρευστότητας και επομένως καταχρηστικά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επανήλθε με έλεγχο τραπεζικών καταθέσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε ότι αφορά την πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, ο έλεγχος κατά την επεξεργασία των στοιχείων του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών και μετά την αιτιολόγηση των πιστώσεων από την προσφεύγουσα,

διαπίστωσε την ύπαρξη προσαύξησης περιουσίας ύψους 24,47€ στο έτος 2014 και 3.531,69€, στο έτος 2015.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, προκειμένου να εντοπίσει εστίες φοροδιαφυγής, δύναται να προβαίνει σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, στα πλαίσια του οποίου καλείται ο φορολογούμενος να αποδείξει την πραγματική πηγή προέλευσης αυτών.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τη Στε 884/2016- 7μελές τμήμα: «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή».

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα, δεν μπορεί να θεωρηθεί «φοροδιαφυγή» η αδυναμία αιτιολόγησης της μηδαμινής κατάθεσης του 24,47€ σε συνδυασμό με το ύψος του κύκλου εργασιών που ανέρχεται σε 384.070,93€ και ως εκ τούτου στο έτος 2014 δεν πληρείται η προϋπόθεση της προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή σε ότι αφορά την πλήρωση της προϋπόθεσης ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών, ισχύουν τα εξής:

Στο φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα δήλωσε ζημίες από την ατομική της επιχείρηση ύψους 7.749,25€, καθώς και εισόδημα από τόκους ύψους 3.888,90€ και εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών ύψους 1.200,00€. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη δαπανών. Περαιτέρω, το δηλωθέν εισόδημα του συζύγου ανήλθε σε 20.765,78€, ενώ οι οικογενειακές δαπάνες, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ανήλθαν σε 22.002,09€.

Στο φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα δήλωσε ζημίες από ατομική επιχείρηση ύψους 3.289,03€, καθώς και εισόδημα από τόκους 1.947,67€ και εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών 1.200,00€. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη δαπανών. Περαιτέρω, το δηλωθέν εισόδημα του συζύγου ανήλθε σε 22.150,16€, ενώ οι οικογενειακές δαπάνες, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ανήλθαν σε 44.845,21€.

Ως εκ τούτου πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 αρ.2 παρ. β' του Ν. 4174/20113, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014-2015 με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σε ότι αφορά τις πιστώσεις έτους 2015 που κρίθηκαν ως ανατιολόγητες από τον έλεγχο, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι αυτές αφορούν εξοφλήσεις Α.Λ.Π. από πελάτες οι οποίοι δεν διέθεταν μετρητά λόγω των capital control, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, οι συγκεκριμένες πιστώσεις που έγιναν ονομαστικά από τον (α/α 5 αξίας 1000

ευρώ και α/α 68 αξίας 1500 ευρώ) αφορούν την πληρωμή φαρμάκων, καθώς η ελεγχόμενη δε έθεσε στην διάθεση της φορολογικής αρχής κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της. Για παράδειγμα προκειμένου να δικαιολογήσει την υπ' αριθμ. Νο 6 πίστωση που αφορούσε την προσκόμισε την απόδειξη λιανικής πώλησης με αριθμό και ημερομηνία 14/10/2015 η οποία **φέρει όνομα πελάτη**.

Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α ...,... & ..., ως αναγράφεται στις σελίδες 106 -107 της έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτές τις Α.Λ.Π. τις οποίες προσκόμισε η ελεγχόμενη προκειμένου να δικαιολογήσει τις συγκεκριμένες πιστώσεις, καθώς δεν αποδείχθηκε η συσχέτιση των Α.Λ.Π με τον συγκεκριμένο πελάτη.

Για την Νο πίστωση αξίας 100,00 ευρώ, σε αντίθεση με τα συναλλακτικά ήθη, η ελεγχόμενη προσκόμισε τρεις διαφορετικές Α.Λ.Π. οι οποίες εκδόθηκαν την 02/02/2015 με διαφορετική ώρα έκδοσης η κάθε μία, και άλλες δύο οι οποίες εκδόθηκαν την 11/02/2015 επίσης με διαφορετική ώρα έκδοσης. Επιπλέον, το σύνολο των αποδείξεων δεν αποτελεί ακριβώς το ποσό της πίστωσης.

Για την Νο ... και Νο πίστωση αξίας 260 ευρώ και 100 ευρώ αντίστοιχα, σε αντίθεση με τα συναλλακτικά ήθη, η ελεγχόμενη προσκόμισε , τρεις διαφορετικές Α.Λ.Π οι οποίες εκδόθηκαν την 11/03/2015, μία Α.Λ.Π που εκδόθηκε την 13/03/2015, δύο διαφορετικές Α.Λ.Π που εκδόθηκαν την 16/03/2015, μία Α.Λ.Π που εκδόθηκε την 17/03/2015, δύο διαφορετικές Α.Λ.Π που εκδόθηκαν την 19/03/2015, μία Α.Λ.Π που εκδόθηκε την 20/03/2015 και δύο διαφορετικές Α.Λ.Π που εκδόθηκαν την 24/03/2015. Επιπλέον, το σύνολο των αποδείξεων δεν αποτελεί ακριβώς το ποσό των πιστώσεων.

Περαιτέρω, οι επίμαχες καταθέσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανατιολόγητες είναι επώνυμες και επαναλαμβανόμενες και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα οφείλει να γνωρίζει τους καταθέτες αυτών.

Επειδή, κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών ο έλεγχος προσδιόρισε το συντελεστή μικτού κέρδους λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές αγοράς και πώλησης των φαρμάκων και των παραφαρμακευτικών προϊόντων από τα φορολογικά στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω ο προσφεύγων να προσκομίσει τεκμηριωμένη (με φορολογικά στοιχεία) κατάσταση για τη συμβολή του κάθε είδους στη διαμόρφωση του συνολικού τζίρου του έτους, καθώς και το ποσοστό του μικτού κέρδους αυτών, με εξαίρεση την κατάσταση των τεσσάρων πιο ακριβών φαρμάκων με χαμηλό ποσοστό κέρδους, τα οποία και έλαβε υπόψη του ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **24-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	25.970,26 €	25.970,26 €
Πρόσθετος φόρος	7.791,08 €	7.791,08 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.829,25 €	2.829,25 €
Συνολικό ποσό	36.590,59€	36.590,59€

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

2)Επί της υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	24.493,54 €	24.493,54 €
Πρόσθετος φόρος	12.246,77 €	12.246,77 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.516,66 €	3.516,66 €
Συνολικό ποσό	40.256,97 €	40.256,97 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2014.

Υπ'αρ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	384.070,93	477.542,73	477.542,73	93.471,80
Αξία φορολογητέων εισροών	399.299,90	399.176,63	399.176,63	123,27
Φόρος εκροών	27.898,62	35.602,90	35.602,90	7.704,28

Υπόλοιπο φόρου εισροών	51.444,65	51.416,30	51.416,30	28,35
Πιστωτικό υπόλοιπο	23.546,03	15.813,41	15.813,41	7.732,62
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.546,03	15.813,41	15.813,41	7.732,62

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ./21-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2015.

Υπ'αρ./21-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	398.880,05	476.723,47	476.723,47	77.843,42
Αξία φορολογητέων εισροών	391.155,20	390.006,71	390.006,71	1.148,49
Φόρος εκροών	28.892,87	35.460,81	35.460,81	6.567,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	55.595,62	46.739,84	46.739,84	8.855,78
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.702,75	11.279,03	11.279,03	15.423,72
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	26.702,75	11.279,03	11.279,03	15.423,72

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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