



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 19/05/2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1584

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 15.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του "..... του", με Α.Φ.Μ., με την ιδιότητα του μοναδικού φορέα της ομώνυμης ατομικής επιχείρησης, με έδρα την ΔΗΜΟΥ νομού, κατά: **1)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **2)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **3)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, **4)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 15.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα {σύμφωνα με τις Α.1273/2020 και Ε.2021/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ}**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 13.062,54 €, πλέον 3.918,76 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.583,93 €, και συνολικά 18.567,41 €.

2) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 9.802,04 €, πλέον 4.901,02 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 872,54 €, και συνολικά 15.575,60 €.

3) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 17.406,20 €, πλέον 5.221,86 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 22.628,06 €.

4) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 18.278,35 €, πλέον 8.760,23 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 27.038,58 €.

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν, σύμφωνα με την/...../2020 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 και 26 του ν. 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. Οι ήδη προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και δη με τη χρήση της αρχής των αναλογιών, ήτοι της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013, υπό την όλως εσφαλμένη, νόμω και ουσία αβάσιμη, θεώρηση

2. η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν είναι ανεκτή από το Σύνταγμα της Χώρας μας.

3. ειδικώς όσον αφορά στις πράξεις καταλογισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2014 και 2015, η χρήση έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δηλονότι δημιουργεί τεκμαρτές αξίες για την επιβολή και τον υπολογισμό αυτού.

4. εσφαλμένως, νόμω και ουσία αβάσιμα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.4172/2013, κατά παράβαση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, της αρχής της ασφάλειας και του Κράτους Δικαίου, εκδόθηκαν οι ήδη προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, συνολικά, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

5. οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου πάσχουν από άποψη αιτιολογίας, εσφαλμένως και όλως αόριστα απερρίφθη το Υπόμνημά μου επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων. Ουδόλως ελήφθησαν υπόψη οι ειδικότερες συνθήκες λειτουργίας του φαρμακείου μου, αλλά και της ατομικής μου επιχείρησης εν γένει, η οποία δραστηριοποιείται σε 3 κλάδους και όχι μόνο στον ελεγχόμενο κλάδο του φαρμακείου. "

Επειδή, με το [άρθρο 21 παρ. 1](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι: “Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...”.

Επειδή, με το [άρθρο 22](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι: “Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά”.

Επειδή, με το [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) 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 το [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: “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, με την [Α.1008/2020](#) (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι:

“[Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.](#)”

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. [4174/2013](#), είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης

αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. **Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.**

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο 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.**

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

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 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 οριζόμενων 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.

Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία”.

Επειδή, με την **E.2015/2020** εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα:

“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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το **άρθρο 28** του ν.4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο **άρθρο 27** του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. - Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

“Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά / δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου

μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.....

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α....”

Επειδή, με την [Α.1293/2019](#) (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα,

“Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου

Υστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. [4174/2013](#), κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:

Α. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης

1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.

2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της [παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) ή του ν. [4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).

Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο [άρθρο 23](#) του ν. [4172/2013](#), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το [άρθρο 26](#) του ίδιου νόμου.

2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών.

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 ελέγχου”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 15.12.2020 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε, ότι:
Α) από τις εκδοθείσες αρχικές πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014 και 2015, που εκδόθηκαν από την ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε, ότι τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ήτοι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015
Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.847,50	4.933,35
Δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα-τόκους	3,93	0,39
Δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία	0	0
Δηλωθέν εισόδημα από επιχ. δραστηριότητα	-87.102,03	-98.662,30
Αυτοτελή φορολογούμενα ποσά	251,27	993,23
ΣΥΝΟΛΙΚΟ (ατομικό) Δηλωθέν εισόδημα	4.102,70	5.926,97
Τεκμαρτό ατομικό εισόδημα	2.500,00	2.500,00
Τεκμαρτό εισόδημα από Ε.Ι.Χ	6.160,00	4.400,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ (ατομικό) Τεκμαρτό εισόδημα	8.660,00	6.900,00
ΔΙΑΦΟΡΑ Δηλωθέντος με Τεκμαρτό Εισόδημα	-4.557,30	-973,03

Β) οι κύριες δραστηριότητες του προσφεύγοντα, απεικονίζονται, ως κάτωθι, ανά φορολογικό έτος, με τη διαπίστωση, ότι η δραστηριότητα της εμπορίας φαρμάκων, είναι η μεγαλύτερη, ως προκύπτει και από τα τηρηθέντα βιβλία.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2014		Φορολογικό έτος 2015	
	Ποσά σε €	Ποσοστό %	Ποσά σε €	Ποσοστό %
Έσοδα από φάρμακα	345.533,98	89,94%	355.325,16	91,09%
Έσοδα από εμπόριο τουριστικών ειδών	21.774,20	5,67%	19.894,64	5,10%
Έσοδα από εμφάνιση φιλμ & φωτογραφίες	16.848,52	4,39%	14.843,40	3,81%
Συνολικά έσοδα	384.157,20	100%	390.063,20	100%

Γ) τα αριθμητικά δεδομένα {ανά κλάδο εκμετάλλευσης}, όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά στοιχεία, σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες δηλώσεις, απεικονίζονται, ως κατωτέρω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ	ΦΩΤΟΓΡΑΦΕΙΟ	ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΕΙΔΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις	345.533,98	16.848,52	21.774,70	384.157,20
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	371.404,26	3.025,26	12.326,22	386.755,74
Ίσον: Μικτό κέρδος	-25.870,28	13.823,26	9.448,48	-2.598,54
Συντ/της Μικτ. Κέρδους	αρνητικός	82,04%	43,39%	
Μείον: Μισθοί	11.885,92	14.527,52	12.827,60	39.241,04
Μείον: Αμοιβές τρίτων	650	0	0	650
Μείον: Παροχές τρίτων	14.115,36	5.417,09	13.002,19	32.534,64
Μείον: Διάφορα έξοδα	10.644,42	4.259,75	2.054,65	16.958,82
Ίσον: Λογιστική Ζημιά δήλωσης	-63.165,98	-10.381,10	-18.435,96	-91.983,04
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές κατόπιν λογιστικής αναμόρφωσης (κωδ.567 Ε-3)				4.881,01
Ίσον: Φορολογική ζημιά βάση δήλωσης				-87,102,03

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ	ΦΩΤΟΓΡΑΦΕΙΟ	ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΕΙΔΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις	355.325,16	14.843,40	19.894,64	390.063,20
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	378.221,33	3.655,18	10.847,02	392.723,53
Ίσον: Μικτό κέρδος	-22.896,17	11.188,22	9.047,62	-2.660,33
Συντ/της Μικτ. Κέρδους	αρνητικός	75,38%	45,48%	
Μείον: Μισθοί	16.372,83	14.657,63	10.872,20	41.902,66
Μείον: Αμοιβές τρίτων	680	0	0	680
Μείον: Παροχές τρίτων	15.819,86	7.248,70	13.292,57	36.361,13
Μείον: Διάφορα έξοδα	12.137,93	4.091,48	828,77	17.058,18
Ίσον: Λογιστική Ζημιά δήλωσης	-67.906,79	-14.809,59	-15.945,92	-98.662,30

Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές κατόπιν λογιστικής αναμόρφωσης (κωδ.567 Ε-3)		0,00
Ίσον: Φορολογική ζημιά βάση δήλωσης		-98.662,30

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτει, ότι κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη:

- Ο κλάδος του φαρμακείου παρουσιάζει αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων,
- Ο κλάδος του φωτογραφείου παρουσιάζει συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων από 75% έως 82%,
- Ο κλάδος των τουριστικών ειδών παρουσιάζει συντελεστή μικτού κέρδους επί των πωλήσεων από 43% έως 45%.

Ο δε, τελικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων του συνόλου της επιχείρησης είναι αρνητικός.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διαπιστώσεις καθώς και τις διατάξεις, και ειδικότερα, του άρθρου 27 § 1^α ν. 4174/2013, του άρθρου 28 § 2 του ν. 4172/2013, του άρθρου 11 της Α. 1293/2019 Απόφασης, των §§ 5 & 6 της Ε. 2015/2020 εγκυκλίου, του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 1 της Α. 1008/2020 Απόφασης και της Ε. 2016/2020 εγκυκλίου, ο φορολογικός έλεγχος, ορθώς προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα το προερχόμενο από τον κλάδο του φαρμακείου, του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο των αναλογιών, ως κάτωθι:

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθμ. ΔΥΓ3(α) /οικ. 7789/22.1.2013 Υπουργική Απόφαση (ΦΕΚ Β' 94/23-01-2013) με Θέμα: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων

“Άρθρο 1 Ορισμοί

1. Ανώτατη Χονδρική τιμή των φαρμάκων είναι η τιμή πώλησης προς τα φαρμακεία. Στην τιμή αυτή περιλαμβάνεται το ποσοστό μικτού κέρδους του φαρμακέμπορου το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό επί της καθαρής τιμής παραγωγού ή εισαγωγέα.

2. Ανώτατη Λιανική τιμή των φαρμάκων είναι η τιμή που διατίθενται τα φάρμακα στο κοινό από τα φαρμακεία και καθορίζεται από την χονδρική τιμή, προσθέτοντας το νόμιμο κέρδος του φαρμακείου και τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Οι ανώτατες λιανικές τιμές είναι ενιαίες σε όλη τη χώρα, με εξαίρεση τις περιοχές που ισχύει μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

3. Καθαρή τιμή παραγωγού ή εισαγωγέα (ex factory) είναι η τιμή πώλησης από τους εισαγωγείς, παρασκευαστές, συσκευαστές προς τους φαρμακέμπορους. Η καθαρή τιμή καθορίζεται με βάση την χονδρική τιμή μειωμένη α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ) κατά 7,24%, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ κατά 5,12% και γ) για τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ κατά 4,67%.

4. Ανώτατη νοσοκομειακή τιμή των φαρμάκων

5. Ειδικά για τα φάρμακα της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 3816/2010 εφαρμόζεται ειδικός τρόπος υπολογισμού και διαμόρφωσης της χονδρικής και λιανικής τιμής ως εξής: α) επί της νοσοκομειακής τιμής του φαρμάκου προστίθεται 2% ως ποσοστό κέρδους του φαρμακέμπορου και διαμορφώνεται η Ειδική Χονδρική Τιμή. Επί της τιμής που προκύπτει προστίθεται το ποσό των 30,0 ευρώ ως κέρδος του ιδιωτικού φαρμακείου, για τη διαμόρφωση της λιανικής τιμής. Στην τελική τιμή προστίθεται ο ΦΠΑ.

6. Ως «φάρμακο αναφοράς» νοείται ένα φάρμακο το οποίο εγκρίνεται δυνάμει του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΔΥΓ3α/οικ.82161/24.8.2012 κοινής υπουργικής απόφασης (ΦΕΚ 2374/Β'/24.8.2012), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 αυτής.

7. Ως «γενόσημο φάρμακο»

8. Ο χαρακτηρισμός ενός φαρμάκου ως φαρμάκου αναφοράς ή γενόσημου φαρμάκου, αναγράφεται στην άδεια κυκλοφορίας του φαρμάκου

Άρθρο 2 Ποσοστά κέρδους

2. Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους καθορίζεται ως εξής:

α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ) ως ποσοστό 35 % επί της χονδρικής τιμής.

β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής.

γ) για τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και με Χονδρική Τιμή μέχρι 200€, ως ποσοστό 32,4% επί της χονδρικής τιμής, και

δ) για τα αποζημιούμενα φάρμακα με Χονδρική Τιμή ή Ειδική Χονδρική Τιμή ανώτερη των 200,00 € το κέρδος των ιδιωτικών φαρμακείων ισούται με το πάγιο ποσό των 30,00€.

ε) για τα αποζημιούμενα φάρμακα που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 3816/10 και έχουν Ειδική Χονδρική Τιμή μέχρι 200,00€ το ποσοστό κέρδους του ιδιωτικού φαρμακείου καθορίζεται σε 16% επί της Ειδικής Χονδρικής Τιμής.”

Επειδή, σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση οικ. 325/5851/Γ.Π./2014 - ΦΕΚ 88/Β/21-1-2014 με Θέμα: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.

Άρθρο 3: Ποσοστά Κέρδους

2.Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους καθορίζεται ως εξής: α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ) ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής, γ) για τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και με Χονδρική Τιμή μέχρι 200€, ως ποσοστό 32,4% επί της χονδρικής τιμής, και δ) για τα αποζημιούμενα φάρμακα με Χονδρική Τιμή ή Ειδική Χονδρική Τιμή ανώτερη των 200,00 € το κέρδος των ιδιωτικών φαρμακείων ισούται με το πάγιο ποσό των 30,00 €, ε) για τα αποζημιούμενα φάρμακα που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. [3816/2010](#) και έχουν Ειδική Χονδρική Τιμή μέχρι 200,00 € το ποσοστό κέρδους του ιδιωτικού φαρμακείου καθορίζεται σε 16% επί της Ειδικής Χονδρικής Τιμής.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, ως ποσοστό μικτού κέρδους, εφήρμοσε συντελεστή 30% στο δηλωθέν κόστος πωληθέντων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα {κλάδος φαρμακείου}, ήτοι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015
Δηλωθέν Κόστος πωληθέντων Ελεγχόμενης επιχείρησης	371.404,26	378.221,33
Επί: Αναλογία 30% περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων	371.404,26 X 1,30	378.221,33 X 1,30
Προσδιορισθέντα από τον έλεγχο έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου	482.825,54	491.687,73
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου βάσει δήλωσης	345.533,98	355.325,16
Διαφορά εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου	137.291,56	136.362,57

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, προσδιόρισε τα συνολικά αποτελέσματα από τον κλάδο του φαρμακείου και τους υπόλοιπους κλάδους, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ	ΦΩΤΟΓΡΑΦΕΙΟ	ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΕΙΔΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις	482.825,54	16.848,52	21.774,70	521.448,76
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	371.404,26	3.025,26	12.326,22	386.755,74
Ίσον: Μικτό κέρδος	111.421,28	13.823,26	9.448,48	134.693,02
Συντ/της Μικτ. Κέρδους	23,08%	82,04%	43,39%	25,83%
Μείον: Μισθοί	11.885,92	14.527,52	12.827,60	39.241,04
Μείον: Αμοιβές τρίτων	650	0	0	650
Μείον: Παροχές τρίτων	14.115,36	5.417,09	13.002,19	32.534,64
Μείον: Διάφορα έξοδα	10.644,42	4.259,75	2.054,65	16.958,82
Ίσον: Λογιστικό Κέρδος ελέγχου	74.125,58	-10.381,10	-18.435,96	45.308,52
Πλέον: Δηλωθείσα φορολογική αναμόρφωση (κωδ.567 Ε-3)				4.881,01
Ίσον: Φορολογητέο καθαρό κέρδος ελέγχου				50.189,53

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ	ΦΩΤΟΓΡΑΦΕΙΟ	ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΕΙΔΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Πωλήσεις	491.687,73	14.843,40	19.894,64	526.425,77
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	378.221,33	3.655,18	10.847,02	392.723,53
Ίσον: Μικτό κέρδος	113.466,40	11.188,22	9.047,62	133.702,24
Συντ/της Μικτ.Κ έρδους	23,08%	75,38%	45,48%	25,40%
Μείον: Μισθοί	16.372,83	14.657,63	10.872,20	41.902,66
Μείον: Αμοιβές τρίτων	680	0	0	680
Μείον: Παροχές τρίτων	15.819,86	7.248,70	13.292,57	36.361,13
Μείον: Διάφορα έξοδα	12.137,93	4.091,48	828,77	17.058,18
Ίσον: Λογιστικό Κέρδος ελέγχου	68.455,78	-14.809,59	-15.945,92	37.700,27
Πλέον: Δηλωθείσα φορολογική αναμόρφωση (κωδ.567 Ε-3)				0,00
Ίσον: Φορολογητέο καθαρό κέρδος ελέγχου				37.700,27

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, **α)** ο κλάδος του φαρμακείου ενώ αρχικά παρουσίαζε αρνητικό μικτό περιθώριο κέρδους επί των πωλήσεων πριν τον φορολογικό έλεγχο, μετά την αναμόρφωση (των πωλήσεων του φαρμακείου) με την χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο συντελεστής Μ.Κ. επί των πωλήσεων (του φαρμακείου), διαμορφώνεται σε 23,08% και **β)** Ο τελικός συντελεστής Κ.Κ. (επί των πωλήσεων) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, ενώ αρχικά παρουσίαζε αρνητικό πρόσημο, διαμορφώνεται (κατόπιν ελέγχου) σε ποσοστό από +8,69% (45.308,52/521.448,76) για το φορολογικό έτος 2014 και +7,16% (37.700,27/526.425,77) για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, σύμφωνα με την από 15.12.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ορθώς προσδιορίσθηκαν οι εκροές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών {άρθρο 2 της Α. 1008/2020 Απόφασης}, ως αναλυτικά εκτίθενται, ήτοι:

1. Φορολογικό έτος 2014.

Συντελεστές ΦΠΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛ.ΕΚΡΟΩΝ
13%	77.017,99	104.527,06	27.509,07
6.50%	198.235,88	269.041,22	70.805,34
23%	109.125,53	148.102,68	38.977,15
ΣΥΝΟΛΑ	384.379,40	521.670,96	137.291,56

2. Φορολογικό έτος 2015.

Συντελεστές ΦΠΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛ.ΕΚΡΟΩΝ
13%	40.053,28	54.055,54	14.002,26
6,50%	81.547,24	110.055,42	28.508,18
6%	119.237,29	160.921,57	41.684,28
23%	149.225,39	201.393,24	52.167,85
ΣΥΝΟΛΑ	390.063,20	526.425,77	136.362,57

Επειδή, διαπιστώθηκε, ότι τα δηλούμενα εισοδήματα του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ο φορολογικός έλεγχος, προσδιόρισε αυτά σύμφωνα με την αρχή των αναλογιών. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Α.1293/2019 Απόφασης “ 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, κατά ρητή γραμματική διατύπωση των ισχυουσών διατάξεων, το εισόδημα των 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 ... {άρθρο 28 παρ. 2 ν. 4172/2013} και 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... {άρθρο 27 παρ. 1 ν. 4174/2013}

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά δέσμια αρμοδιότητα, εφήρμοσε τις σχετικές διατάξεις, ως προς τον προσδιορισμό των εισοδήματος του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με την με την **A.1008/2020** (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. § 2..... Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Επειδή, σύμφωνα με τη Ε. 2016/2020 εγκύκλιο παρ. Δ': "Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του ν. 4174/2013: "2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων."

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, εφήρμοσε τις σχετικές διατάξεις για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντα από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, βάσει της αρχής των αναλογιών, οι σχετικοί ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι. Εξάλλου, η εφαρμογή των εγκυκλίων της Φορολογικής Διοίκησης είναι υποχρεωτική από της ελεγκτικές υπηρεσίες (σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν.4174/13) οι οποίες δρουν κατά δέσμια αρμοδιότητα.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013, θεσπίζουν τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, ήτοι, όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του, τότε η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντα {προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας – κλάδος εκμετάλλευσης φαρμακείου}, έγινε με την

έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη, με τη μέθοδο των αναλογιών σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 28 ν/ 4172/2013 και του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 34, ως όφειλε να γίνει κατ' επίκληση του προσφεύγοντα, οι σχετικοί ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Εξάλλου δεν προκύπτει ούτε από την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν.4172/13 ούτε από τις έως και σήμερα εγκυκλίους και οδηγίες που ερμηνεύουν το εν λόγω άρθρο (28 Κ.Φ.Ε), ότι η ανάλωση εισοδημάτων της συζύγου δύναται να καλύψει τα τεκμήρια του συζύγου προκειμένου ο τελευταίος να εξαιρεθεί από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι: α) στην πόλη της υπάρχει ΜΟΝΟ το φαρμακείο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και οι όμοιες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην γύρω περιοχή, η απόσταση 1. από σε είναι 13 χιλιόμετρα, 2. από σε είναι 8 χιλιόμετρα και 3. από σε είναι 4 χιλιόμετρα, β) τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου του φαρμακείου ανέρχονται περίπου στο 90% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς παρέλκει η εξέταση των λοιπών κλάδων (φωτογραφείο & τουριστικά είδη) για προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές. Επιπλέον όπως προκύπτει από τις σελίδες 28-29 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο κλάδος του φαρμακείου ήταν ο μοναδικός κλάδος με ΑΡΝΗΤΙΚΟ συντελεστή μικτού κέρδους πράγμα που δικαιώνει την επιλογή του φορολογικού ελέγχου για την χρήση των έμμεσων τεχνικών.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι: *“....ο φορολογικός έλεγχος αρκέστηκε στην μηχανιστική εφαρμογή της Υπουργικής Απόφασης ΔΥΓ3(α)/οικ.7789/ΦΕΚ 94 τεύχος Β/23-1-2013, δίχως να εκφράσει σαφή, ειδική και πλήρως αιτιολογημένη κρίση, ως προς τον εφαρμοζόμενο εκ μέρους του συντελεστή, σε σχέση και βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων του φαρμακείου μου...”*

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν βασίστηκε σε μια οποιανδήποτε Υπουργική Απόφαση αλλά στηρίχθηκε στην συγκεκριμένη Υπουργική Απόφαση του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΥΓΕΙΑΣ που εποπτεύει τα φαρμακεία και ήταν ενεργή και ισχυρή στα επίμαχα φορολογικά έτη για τα φαρμακεία. Επιπλέον δε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης εφαρμόστηκε συντελεστής Μ.Κ. 30% αν και ο προβλεπόμενος ήταν 35%. Επιπλέον ο φορολογικός έλεγχος έδρασε σύμφωνα με την οδηγία Ε 2016/2020, (ως άλλωστε ισχυρίζεται και ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή), η οποία προβλέπει την δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιήσει στοιχεία από τρίτες πηγές (όπως και έγινε ήτοι χρησιμοποιήθηκε η Υπουργική απόφαση ΔΥΓ3(α)/οικ.7789/ΦΕΚ 94 τεύχος Β/23-1-2013). Σημειώνεται, ότι και η μεταγενέστερη Υπουργική Απόφαση {οικ. 325/5851/Γ.Π./2014 - ΦΕΚ 88/Β/21-1-2014} προβλέπει συντελεστή Μ.Κ. 35%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15.12.2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, **τεκμηριωμένα και με σαφήνεια κατέληξε στο συμπέρασμά του**, και απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποκρυβείσα αξία ακαθάριστων εσόδων και τα τελικώς προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εξάλλου, ο φορολογικός έλεγχος, κατά τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών για την αποδιδόμενη παράβαση, έλλειψη οποιασδήποτε εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης εξήγησης εκ μέρους του προσφεύγοντα, δύναται να εξάγει συμπεράσματα λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τις άμεσες αποδείξεις αλλά και τις έμμεσες αποδείξεις ή άλλως τεκμήρια, τα οποία συνιστούν αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις.

Ο φορολογικός έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των δεδομένων που είχε στη διάθεση του και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και τη νομολογία, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, είναι η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση διακριτικής ευχέρειας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, από τις από 15.12.2020 εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι ο έλεγχος αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και τα στοιχεία που προσκόμισε και αιτιολόγησε πλήρως και επαρκώς με πραγματικά περιστατικά τις θέσεις του. Η αιτιολογημένη δε απόρριψη των ισχυρισμών του, από την πλευρά του φορολογικού ελέγχου, δεν συνιστά έλλειψη αιτιολογίας, όπως ο προσφεύγων αβασίμως ισχυρίζεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./15.01.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 18.567,41 €

2) της υπ' αριθ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 15.575,60 €

3) της υπ' αριθ./**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 22.628,06 €

4) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 27.038,58 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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