



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.10.2023

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

Αριθμός απόφασης: 869

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανή προσφυγή της κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος εισοδήματος ύψους 7.776,94€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 3.888,47€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 759,81€, ήτοι συνολικό ποσό 12.425,22€, λόγω:

α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 321.238,02€, έναντι 266.824,44€ βάσει δήλωσης κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ., και

β) προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 8.561,83€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 9.476,54€ πλέον προστίμου άρθρου

58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας 4.738,28€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.058,37€, ήτοι συνολικό ποσό 15.273,19€, λόγω:

α) προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 287.551,30€ έναντι 254.806,99€ βάσει δήλωσης, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ.

β) προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 7.399,27€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 11.119,21€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 117,89€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. 58,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 176,84€, λόγω

α) προσθήκης αποκρυσθισών φορολογητέων εκροών ποσού 54.413,58€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών και

β) απόρριψης φορολογητέων εισροών ύψους 416,02€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 12.897,52€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 4.914,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. 2.457,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.371,00€, λόγω:

α) αποκρυσθισών φορολογητέων εκροών ποσού 32.711,52€, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών

β) απόρριψης φορολογητέων εισροών ύψους 147,42€ και

γ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου από 12.237,84€ σε 1.118,63€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της προσφεύγουσας επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

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

- 1) Παράνομος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.
- 2) Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 προς το άρθρο 78 παρ. 1,4 του Συντάγματος.
- 3) Εσφαλμένος προσδιορισμός περιθωρίου μικτού κέρδους και συνακόλουθα εσφαλμένος προσδιορισμός των εσόδων και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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..... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, 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.».

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝΆρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.....

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες 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....».

Επειδή στο άρθρο 21§§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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 στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής..... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013:

«....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο..... Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και πλημμελώς αιτιολογημένος ο καταλογισμός των λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος. Ειδικότερα αναφέρει ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 τις δαπάνες, για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αριθμό φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας εκάστου μικρότερης των 500,00€. Παράλληλα ενίσταται σε ό,τι αφορά την απόρριψη της δαπάνης συνολικής αξίας 1.187,93€ για την οποία εκδόθηκε το υπ' αρ. τιμολόγιο της προμηθεύτριας εταιρίας, ισχυριζόμενη ότι για το ποσό των 1.060,00€ προσκομίστηκαν οι πραγματοποιηθείσες πληρωμές, επισυνάπτοντας ταυτόχρονα την σχετική καρτέλα πελάτη έτους 2017 της παραπάνω εταιρείας.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις ακόλουθες δαπάνες συνολικής αξίας 8.427,75€ στο φορολογικό έτος 2017 & 7.400,65€ στο φορολογικό έτος 2018, είτε λόγω μη ολικής/τμηματικής εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου είτε επειδή κρίθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας.

Φορολογικό έτος 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€					
ΠΑΡ/ΚΟ	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....			963,7	224,23	1.187,93 €
.....			734,34	176,24	910,58 €
.....			1.272,87	305,49	1.578,36 €
.....			539,37	129,45	668,82 €
.....			2.187,2	525,02	2.712,22 €
.....			695,25	166,86	862,11 €
ΣΥΝΟΛΟ			6.392,73	1.527,29	7.920,02 €

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ					
ΠΑΡ/ΚΟ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ

.....	.....	.....	11,00	2,64	13,64
.....	.....	.....	29,85	7,17	37,02
.....	.....	.....	6,45	1,55	8,00
.....	.....	.....	21,60	4,75	26,35
.....	.....	.....	62,94	15,11	78,05
.....	.....	.....	30,25	7,25	37,50
.....	.....	.....	32,39	7,77	40,16
.....	.....	.....	74,80	10,70	85,50
.....	.....	.....	32,51	7,35	39,86
.....	.....	.....	11,29	2,71	14,00
.....	.....	.....	102,94	24,71	127,65
		ΣΥΝΟΛΟ	416,02	91,71	507,73

Φορολογικό έτος 2018

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€					
ΠΑΡ/ΚΟ	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	...		492,98	106,53	599,51 €
.....	...		658,07	157,94	816,01 €
.....	...		1.189,01	285,36	1.474,37 €
.....	...		1.861,91	446,86	2.308,77 €
.....	...		718,71	172,49	891,20 €
.....	...		505,96	121,43	627,39 €
.....	...		442,9	77,86	520,76 €
.....	...		513,00	100,35	613,35 €
ΣΥΝΟΛΟ			6.382,54	1.468,82	7.851,85 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ					
.....	...		120,00	28,80	148,80

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προκύπτει ότι η αξία των με αρ. φορολογικών στοιχείων είχε μεν συμπεριληφθεί στις αρχικά προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, οι οποίες γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το με αρ. Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της αναφορικά με τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία, η αξία των οποίων δεν συμπεριλήφθηκε στις τελικώς προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές των φορολογικών ετών 2017 & 2018. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με τις προαναφερθείσες λογιστικές διαφορές απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή αναφορικά με τα υπ' αρ. φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας, συνολικής αξίας 613,35€ & 520,76€ αντίστοιχα, η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε ότι υφίσταται ζήτημα κατακερμάτισης της συναλλαγής, κρίνοντας την αξία αυτών μη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, στο βαθμό που δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Τα δύο φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και ώρα και η μεταφορά των ειδών (παραφαρμακευτικών) από την έδρα της παραπάνω εταιρείας, στην στην έδρα της προσφεύγουσας στις πραγματοποιήθηκε με την ίδια μεταφορική εταιρεία (.....).

Επειδή όσον αφορά την δαπάνη συνολικής αξίας 1.187,93€ για την οποία εκδόθηκε το υπ' αρ. τιμολόγιο της προμηθεύτριας εταιρείας από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο δύο πληρωμές συνολικής αξίας 1.060,00€, οι οποίες ωστόσο δεν κάλυπταν την συνολική αξία της συναλλαγής, με αποτέλεσμα η εν λόγω δαπάνη να κριθεί στο σύνολό της μη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017. Ωστόσο, από την επισκόπηση τόσο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας (βιβλίο εσόδων εξόδων), όσο και της προσκομισθείσας καρτέλας πελάτη της εταιρείας διαπιστώνεται ότι στις 14/02/2017 εκδόθηκε από την ως άνω προμηθεύτρια το με αρ. πιστωτικό τιμολόγιο αξίας 127,89€, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή εσφαλμένα έκρινε την εν λόγω δαπάνη μη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου και ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή γενικότερα η φορολογική αρχή εκ παραδρομής κατά τον προσδιορισμό των λογιστικών διαφορών των φορολογικών ετών 2017 και 2018 έλαβε υπόψη της την συνολική

(συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) αντί την καθαρή αξία των δαπανών, με αποτέλεσμα τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας τόσο στο φορολογικό έτος 2017 όσο και στο φορολογικό έτος 2018 να εμφανίζονται προσαυξημένα με την συνολική αξία του Φ.Π.Α. των συναλλαγών αυτών. Όσον αφορά δε το φορολογικό έτος 2018 στην οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, δυνάμει του άρθρου 23 παρ. 1β του Ν. 4172/2013, λήφθηκε υπόψη ποσό 7.251,85€ αντί του 7.851,85€.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις οι λογιστικές διαφορές των φορολογικών ετών 2017 & 2018 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€			
ΠΑΡ/ΚΟ	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....			734,34
.....			1.272,87
.....			539,37
.....			2.187,20
.....			695,25
ΣΥΝΟΛΟ			5.429,03

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			
ΠΑΡ/ΚΟ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....			11,00
.....			29,85
.....			6,45
.....			21,60
.....			62,94
.....			30,25
.....			32,39

.....	.....	.....	74,80
.....	.....	.....	32,51
.....	.....	.....	11,29
.....	.....	.....	102,94
		ΣΥΝΟΛΟ	416,02

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2017	Ποσό
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	1.115,27€
Εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 παρ. 1β του Ν. 4172/2013)	5.429,03€
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρο 23 παρ. 1β του Ν. 4172/2013)	416,02€
Σύνολο	6.960,32€

Φορολογικό έτος 2018

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€			
ΠΑΡ/ΚΟ	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....			492,98
.....			658,07
.....			1.189,01
.....			1.861,91
.....			718,71
.....			505,96
.....			442,90
.....			513,00
ΣΥΝΟΛΟ			6.382,54
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ			
.....			120,00

Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2018	Ποσό
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	728,20€
Εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ.β του Ν. 4172/2013)	6.382,54€
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρο 23 περ. 1β του Ν. 4172/2013)	120,00€
Σύνολο	7.230,74€

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού.

Επειδή με την Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της 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 Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος: «...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεσή του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφΑΘ 640/2021).

Επειδή ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή από τα ως άνω συνάγεται ότι το ζήτημα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ρυθμίζεται από τον τυπικό νόμο (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) συμφώνως με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), ενώ περαιτέρω δια της κανονιστικής δρώσας Διοικήσεως προβλέπονται μόνον ζητήματα λεπτομερειακού χαρακτήρα. Συνεπώς, η ΠΟΛ 1050/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η Α1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τις οποίες εξειδικεύθηκαν ειδικότερα ζητήματα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, βασίζονται σε

νόμιμη εξουσιοδοτική διάταξη, δεν κείνται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ούτε και αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

«.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....*».

Επειδή στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. *Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου* 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«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 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, σύμφωνα με την Ε.2016/2020:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και

τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των

φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν

συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ...».

Επειδή η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 & 2018 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών. Προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους της ελεγχόμενης οντότητας με αξιόπιστο τρόπο αντλήθηκαν στοιχεία τόσο από την επιχείρηση της προσφεύγουσας όσο και από τρίτες πηγές.

Λήφθηκαν υπόψη οι τύποι των εμπορευμάτων, η γεωγραφική θέση καθώς και το μέγεθος της επιχείρησης. Η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα που χρησιμοποιήθηκε, βασίστηκε επίσης σε πλήθος προγενέστερων ελέγχων σε ομοειδείς επιχειρήσεις – φαρμακεία, καθώς και στην ισχύουσα νομοθεσία, ήτοι τη σχετική απόφαση Υπουργού υγείας για τις τιμές των φαρμάκων (Άρθρα 1 - 5 Αριθμ. Γ5(α)/οικ88979/20-11-2015 «Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων»), (Άρθρο 3 παρ. 2 Υ.Α.Γ.Π./οικ. 90552/2016- ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων), σχετικά με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, οριζόταν ως εξής:

- ✓ για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗ.ΣΥ.ΦΑ), ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής
- ✓ για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους φορείς της κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής
- ✓ για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους Φ.Κ.Α. το ποσοστό διαμορφώνεται σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (MARK UP) ΑΠΟΖΗΜΙΟΥΜΕΝΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.							
ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΤΙΜΗ (€)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΤΙΜΗ (€)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΤΙΜΗ (€)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΤΙΜΗ (€)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

	(MARK UP) ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ		(MARK UP) ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ		(MARK UP) ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ		(MARK UP) ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ
0-50	30,00%	300,01-400	10,00%	800,01-900	6,00%	1750,01-2000	3,25%
50,01-100	20,00%	400,01-500	9,00%	900,01-1000	5,5%	2000,01-2250	3,00%
100,01-150	16,00%	500,01-600	8,00%	1000,01-1250	5,00%	2250,01-2500	2,75%
150,01-200	14,00%	600,01-700	7,00%	1250,01-1500	4,25%	2500,01-2750	2,50%
200,01-300	12,00%	700,01-800	6,5%	1500,01-1750	3,75%	2750,01-3000	2,25%

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση Υπουργού υγείας (άρθρο 3 παρ. 3), τα ανωτέρω ποσοστά μικτού κέρδους αποτελούν ανώτατα όρια στην περίπτωση των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, τόσο για τους χονδρέμπορους όσο και για τους φαρμακοποιούς και δύναται αυτοί οικειοθελώς να τα μειώνουν και να προσφέρουν τα συγκεκριμένα φαρμακευτικά προϊόντα σε χαμηλότερες τιμές με την προϋπόθεση σχετικής αναγραφής στο παραστατικό πώλησης.

Η ελεγκτική αρχή επίσης για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους έλαβε υπόψη του και τις εξής διαταγές του Υπουργείου Υγείας:

- Αριθμ.οικ.3457 (ΦΕΚ Β' 64/16-01-2014) Ρύθμιση θεμάτων τιμολόγησης Φαρμάκων.
- Αριθμ.Γ5(α)οικ. 97012-ΦΕΚ 4215_Β' _2016 Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.
- Αριθμ.Γ5(α)οικ. 11601-ΦΕΚ 445_Β' _2017 Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.
- Αριθμ.Γ5(α)οικ. 102389/31-12-2015 Απόφαση Υπουργού Υγείας.

Η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών κατά το άρθρο 15 παρ. 3 Κ.Φ.Δ. στους προμηθευτές φαρμάκων της προσφεύγουσας και ζήτησε να της αποστείλουν αναλυτικές καταστάσεις των πωλήσεών τους προς αυτή, σε επεξεργάσιμη ηλεκτρονική μορφή για τα ελεγχόμενα έτη ανά συντελεστή Φ.Π.Α (κατά ημερομηνία, παραστατικό, είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, τιμή μονάδας, αξία προ αλλά και μετά τις τυχόν εκπτώσεις και επιστροφές).

Κατόπιν αποστολής των σχετικών αρχείων από τους προμηθευτές η φορολογική αρχή συνέταξε πίνακες αγορών για το σύνολο των προμηθευτών, εφαρμόζοντας τα ποσοστά μικτού κέρδους που προβλέπονται στην προαναφερθείσα Απόφαση του Υπουργού Υγείας ανά εύρος τιμών αγοράς φαρμάκων, προκειμένου να προσδιορίσει τις αναλογούσες, στις σχετικές αγορές, πωλήσεις. Από τους ανωτέρω πίνακες προέκυψε πως υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ του περιθωρίου μικτού κέρδους επί των φαρμάκων βάσει βιβλίων της προσφεύγουσας και του μεσοσταθμικού συντελεστή που προέκυψε από τα ποσοστά μικτού κέρδους που προβλέπονται στην απόφαση του Υπουργού Υγείας. Κατόπιν της διαπίστωσης αρνητικού περιθωρίου μικτού κέρδους, βάσει βιβλίων, από τις πωλήσεις διάφορων ειδών, ο έλεγχος ζήτησε διευκρινίσεις από

την προσφεύγουσα αναφορικά με τον προκύπτοντα συντελεστή περιθωρίου μικτού κέρδους. Η προσφεύγουσα κατέθεσε έγγραφη απάντηση που έλαβε αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου, με την οποία ανέφερε ότι για να πετυχαίνει συμφέρουσες τιμές αγοράς, προτιμούσε τις προσφορές των προμηθευτών, με αποτέλεσμα να καταλήγει με μεγάλο απόθεμα εμπορευμάτων (stock) .

Ο έλεγχος με βάση τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ομαδοποίησε τα σχετικά παραστατικά αγορών των ειδών ανά συντελεστή ΦΠΑ και ανά προμηθευτή, τα οποία περιείχαν αναλυτικά τις εκπτώσεις, καθώς και τις προτεινόμενες τιμές πώλησης στους τελικούς καταναλωτές, συνέταξε συγκεντρωτικούς πίνακες ανά φορολογικό έτος και προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα έτη 2017, 2018, λαμβάνοντας υπόψη και ένα ποσοστό φύρας 3%, για ενδεχόμενες περιπτώσεις απωλειών και φθοράς.

Επειδή μεταξύ άλλων, με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα:

- Ο τιμοκατάλογος των ειδών που πούλησε τα έτη 2017 και 2018,
- Τα ημερήσια σύνολα Ζ,
- Τα τιμολόγια πώλησης και τυχόν πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν για την περίοδο από 01/06 έως 31/08 κάθε ελεγχόμενου έτους (2017 και 2018),
- Το σύνολο των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που εκδόθηκαν για το διάστημα Ιουνίου - Αυγούστου κάθε ελεγχόμενου έτους (2017 και 2018), από όλες τις Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές που χρησιμοποιήθηκαν.

Από τα παραπάνω προσκομίστηκαν μόνο τιμολόγια πώλησης προς τον ΕΟΠΥΥ που αφορούσαν πωλήσεις φαρμάκων και κανένα άλλο στοιχείο από την ίδια την επιχείρηση για τα αναλώσιμα είδη, τις παιδικές τροφές, τα καλλυντικά κτλ.

Επειδή, η μη τήρηση απογραφής στις 31/12 εκάστου ελεγχόμενου έτους που επικαλείται η προσφεύγουσα δεν διαφοροποιεί το συνολικό ποσό κόστους αγορών σε αξία διότι ναι μεν υπάρχουν αγορές φαρμάκων, τροφών, καλλυντικών κτλ κατά τον τελευταίο μήνα του έτους οι οποίες δεν δύναται να μετατρέπονται σε ακαθάριστα έσοδα την ίδια χρονιά, αυτό όμως συμβαίνει την επόμενη και είναι λογικό ότι οι πωλήσεις των πρώτων μηνών ενός έτους να αφορούν σε αγορές που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο. Το γεγονός δε ότι η προσφεύγουσα δεν είναι υπόχρεη σε τήρηση απογραφής δεν σημαίνει ότι δεν μπορούσε προαιρετικά να το κάνει προκειμένου να παρακολουθεί το απόθεμά της με αξιόπιστο τρόπο, ήτοι η διενέργεια απογραφής ήταν στη σφαίρα των επιλογών της.

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, παρά αναφέρεται

γενικά σε εσφαλμένες παραδοχές και κρίσεις της φορολογικής αρχής, χωρίς να προσδιορίζει συγκεκριμένα και να αποδεικνύει την αξία των δώρων που σύμφωνα με την ίδια προσφέρθηκαν το υπό κρίση διάστημα σε πελάτες, καθώς και την αξία των αποσυρθέντων ειδών, λόγω παρέλευσης της ημερομηνίας λήξης τους.

Επειδή σε κάθε περίπτωση με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) γενική υποχρέωση κάθε οντότητας είναι να τεκμηριώνει επαρκώς με τα κατάλληλα παραστατικά κάθε συναλλαγή και γεγονός και να τα καταχωρεί στα λογιστικά της αρχεία. Στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν υπάρχει καταχωρημένο κανένα παραστατικό π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής προϊόντων που να αποδεικνύει ότι απέσυρε προϊόντα, ούτε στοιχεία αυτοπαράδοσης στην περίπτωση των δώρων. Τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν για τις επιστροφές προϊόντων έχουν ληφθεί υπόψη από την ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου κρίνονται ορθές και αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών, οι οποίοι προβάλλονται αόριστα και απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη την μερική αποδοχή του ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ύψους των λογιστικών διαφορών στα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και κατ' επέκταση το φορολογητέο εισόδημα, ο αναλογών φόρος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης κατ' έτος επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης απόφασης ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	321.238,02	321.238,02	0,00
Μείον Κόστος πωληθέντων	-253.923,87	-253.923,87	0,00
Μικτά Κέρδη	67.314,15	67.314,15	0,00
Μείον Δαπάνες χρήσης	-28.375,74	-28.375,74	0,00
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες	9.677,10	6.960,32	-2.716,78
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ –Φορολογικής βάσης	268,15	268,15	0,00
Αποτέλεσμα προ φόρων	48.883,66	46.166,88	-2.716,78

κέρδη/ζημία έτους 2017			
Μείον ζημίες προηγούμενων ετών	-17.594,63	-17.594,63	0,00
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	31.289,03	28.572,25	-2.716,78

2017	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,38	0,38	0,38	0,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	0,00	31.289,41	28.572,25	28.572,25
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,38	31.289,79	28.572,63	28.572,25
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,06	7.777,00	6.886,01	6.885,95
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	-171,15	-171,15	-171,15	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	-171,09	7.605,85	6.714,86	6.885,95
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ & ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ	478,91	8.255,85	7.364,86	6.885,95
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	3.888,47	3.442,97	3.442,97
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	759,81	604,63	604,63
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	478,91	12.904,13	11.412,46	10.993,55

Φορολογικό έτος 2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
--	----------------------	------------------------------	----------------

Ακαθάριστα έσοδα	287.551,30	287.551,30	0,00
Μείον Κόστος πωληθέντων	-227.502,77	-227.502,77	0,00
Μικτά Κέρδη	60.048,53	60.048,53	0,00
Μείον Δαπάνες χρήσης	-32.463,02	-32.463,02	0,00
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες	8.127,47	7.230,74	-896,73
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ –Φορολογικής βάσης	169,55	169,55	0,00
Αποτέλεσμα προ φόρων κέρδη/ζημία	35.882,53	34.985,80	-896,73

2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΙ -ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	0,00	35.882,53	34.985,80	34.985,80
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	35.882,69	34.985,80	34.985,80
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,00	9.476,56	9.144,75	9.144,75
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	-339,46	-339,46	-339,46	0,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	-339,46	9.137,10	8.805,29	9.144,75
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ & ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ	310,54	9.787,10	9.455,29	9.144,75
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΆΡΘ. 58 Κ.Φ.Δ.	0,00	4.738,28	4.572,37	4.572,37
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛ/ΓΓΥΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	1.058,37	1.000,08	1.000,08
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	310,54	15.583,75	15.027,74	14.717,20

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της και ειδικότερα:

Α. Την τροποποίηση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 & 2018 αντίστοιχα και

Β. Την επικύρωση των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2017 01/01-31/12/2018 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

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

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - ελέγχου
Διαφορά φόρου	7.776,94€	6.885,95	-890,99 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	3.888,47€	3.442,97	-445,50 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	759,81€	604,63	-155,18 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.425,22€	10.993,55	-1.431,67€

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - ελέγχου
Διαφορά φόρου	9.476,54€	9.144,75€	-331,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	4.738,28€	4.572,37€	-165,91 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	1.058,37€	1.000,08€	-58,29
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.273,19€	14.717,20€	-555,99€

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	1.118,63
Κύριος φόρος	117,89€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	58,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	176,84€

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	12.897,52€
Κύριος φόρος	4.914,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.	2.457,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.371,00€

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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