



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**E-mail** : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 27/03/2024

Αριθμός απόφασης: 877

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

**4.** Την από **03/12/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., οδός ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., κατά: α) της υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) της υπ' αριθ. .... /06-11-2023

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και δ) της υπ' αριθμ. ....../06-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και τις από 06/11/2023 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. ....../06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.937,25 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 7.968,63 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.854,34 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **26.760,22 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

β) Με την υπ' αριθ. ....../06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.506,27 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.753,14 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.904,75 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **29.164,16 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με την υπ' αριθ. ....../06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.551,65 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.775,83 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **5.327,48 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

δ) Με την υπ' αριθ. ....../06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.376,03 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.188,02 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **6.564,05 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 06/11/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. ....../21-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.1293/23-07-2019 και του Ν.4172/2013 και βάσει της υπ' αριθ. ....../21-03-2023 εντολής ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών «.....», καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματός της, διαπιστώθηκε για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 η μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της με τα δηλωθέντα εισοδήματά της. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017 το σύνολο των δηλούμενων εισοδημάτων της προσφεύγουσας είναι 30.760,47€ ενώ το σύνολο των δαπανών 44.389,38€ και για το φορολογικό έτος 2018 το σύνολο των δηλούμενων εισοδημάτων της είναι 2.913,39€ ενώ το σύνολο των δαπανών 7.636,88€.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι στην περίπτωση της προσφεύγουσας συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Ν. 4987/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επιπρόσθετα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μικτό περιθώριο κέρδους με συντελεστή 10,44% στο φορολογικό έτος 2017 και 5,40% στο φορολογικό έτος 2018, τα οποία αποτελέσματα δεν ανταποκρίνονται στα αναμενόμενα ποσοστά κερδοφορίας του εμπορικού κλάδου των φαρμακείων όπως περιγράφονται στην υπ' αριθ. Γ5(α)/οικ.90552 ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 Απόφαση του Υπουργείου Υγείας για την τιμολόγηση των φαρμάκων, και λαμβάνοντας υπόψη:

- τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης,
- τις πληροφορίες από το ηλεκτρονικό σύστημα Elenxis,
- τα δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. όπως προκύπτουν από το ηλεκτρονικό σύστημα «Taxis»,
- τα δεδομένα από το ηλεκτρονικό αρχείο «Σ.Μ.Τ.Λ.», στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για τα έτη 2017-2018,
- διαθέσιμα στοιχεία (πληροφορίες) από τρίτες πηγές (Ε.Ο.Π.Υ.Υ., προμηθευτές, κλπ.)
- το γεγονός ότι παρουσιάζονται υψηλές δαπάνες διαβίωσης που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα,
- το γεγονός ότι το μικτό περιθώριο κέρδους αποκλίνει σημαντικά από το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους του κλάδου,
- την πραγματοποίηση ζημιολόγησης αποτελέσματος στο έτος 2018 ενώ δεν υφίσταντο δαπάνες επισκευών και επένδυσης που να το δικαιολογούν,
- τις διατάξεις της Ε.2016/2020

επέλεξε ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

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

- **Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών (έμμεσης τεχνικής ελέγχου), στην ένδικη περίπτωση.**

Στην ελεγχόμενη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε εσφαλμένα και μη νόμιμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν.4172/2013, υπολαμβάνοντας ότι συντρέχει νόμιμος λόγος εφαρμογής της δεύτερης παραγράφου της προαναφερόμενης διάταξης. Ωστόσο, καμία τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει εν προκειμένω και επομένως η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής μεθόδου τυγχάνει μη νόμιμη. Το γεγονός, ότι έλαβε χώρα εκ μέρους της η επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου δεν σημαίνει ότι τα δηλούμενα εισοδήματά της δεν επαρκούν για την δικαιολόγηση τεκμηρίων. Συνακόλουθα, αφ' ής στιγμής δεν προκύπτει ότι το συνολικά και καθ' οιοδήποτε τρόπο δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου ερείδεται επί εσφαλμένης προϋποθέσεως και θα πρέπει να αναθεωρηθεί το ελεγκτικό πόρισμα και να εφαρμοστούν οι γενικές φορολογικές διατάξεις.

- **Εσφαλμένη, άλλως πλημμελής η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθ' όσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της (λ.χ. εσφαλμένη εφαρμογή ΜΣΚΚ, εσφαλμένη εφαρμογή ποσοστού φύρας, μη λήψη υπ' όψιν rebate κλπ), όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.**

- Χρησιμοποιήθηκαν μη νόμιμα ΜΣΚΚ, οι οποίες εγγίζουν το 35%, όταν ουδέποτε σε έλεγχο φαρμακείου – όπως προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών-δεν έχει χρησιμοποιηθεί ΜΣΚΚ ανώτερος του 25% (ή 10% στα καλλυντικά) και, σύμφωνα με την κείμενη αγορανομική νομοθεσία, το ανώτατο σταθερό μικτό περιθώριο κέρδους ..... ανέρχεται σε 23,4%. Στο πλαίσιο της εφαρμογής της χρηστής διοίκησης και με βάση τις συνθήκες της μικρής της επιχείρησης, του ανταγωνισμού και του ΜΣΚΚ ομοειδών φαρμακείων, δεν θα έπρεπε να υπολογιστεί σε καμία κατηγορία ΜΣΚΚ ανώτερος του 20%.
- Υπολογίστηκε ποσοστό φύρας 3%, όταν με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, καθώς και της φύσεως των προϊόντων ως ευπαθών υποκείμενων σε φυσικές φθορές, το ποσοστό φύρας δεν δύναται να είναι κατώτερο του 5%.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε καθόλου υπόψη του τα δελτία μείωσης συνταγογραφούμενων φαρμάκων, το rebate, τη γενικότερη οικονομική κρίση, τον ανταγωνισμό και την μεγάλη απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους με όμορα φαρμακεία. Ειδικώς, όμως, δεν ελήφθη καθόλου υπόψη το rebate, το οποίο δεν είναι, σε καμία περίπτωση, κατώτερο του 5%.

Η προσφεύγουσα επικαλείται και τις υπ' αριθ. .... /18-01-2023, ..... /23-05-2023, ..... /29-05-2023 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της.

**Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, 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.

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:**

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

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται:**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

**«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 εφαρμόζεται 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.»

**Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:**

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.....

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.[...]6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020, με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170):

«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, δύνανται 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.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 06/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της καθώς για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το σύνολο των δηλούμενων εισοδημάτων της είναι 30.760,47€ και 2.913,39€ αντίστοιχα, ενώ το σύνολο των δαπανών 44.389,38€ και 7.636,88€ αντίστοιχα, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

| Φορολογικό έτος              | 2017      | 2018      |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Ακίνητη περιουσία            | 4.320,00  | 4.320,00  |
| Τόκοι προ φόρου              | 881,17    | 2.487,66  |
| Επιχειρηματική δραστηριότητα | 21.559,30 | -3.894,27 |

|                                                                              |                  |                 |
|------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------|
| Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος                                | 26.760,47        | 2.913,39        |
| Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (κωδ. 782) | 4.000,00         | 0,00            |
| <b>Εισόδημα - Εισπρακτέα ποσά (Α)</b>                                        | <b>30.760,47</b> | <b>2.913,39</b> |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε (κωδ.606)                                           | 175,86           | 221,79          |
| Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους                                           | 132,17           | 373,14          |
| Φόρος εισοδήματος (πληρωτέος/ επιστρεπτέος)                                  | 6.270,22         | -3.632,52       |
| ΕΝΦΙΑ                                                                        | 2.913,00         | 3.138,04        |
| Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων,                                             | 661,56           | 330,86          |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών                                   | 34.236,57        | 7.205,57        |
| <b>Δαπάνες - Πληρωτέα ποσά (Β)</b>                                           | <b>44.389,38</b> | <b>7.636,88</b> |

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι δεν υφίσταται εισόδημα για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών και συνεπώς για την προσφεύγουσα συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ που προβλέπει τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, καθόσον ουδέποτε, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, φορολογήθηκε με βάση τις τεκμαρτές δαπάνες της, αλλά με βάση τα πραγματικά έσοδά της και επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. **Ωστόσο**, η τυχόν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα της ελεγχόμενης χρήσης που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ' του ν.4172/2013. Συνεπώς ορθά και νόμιμα εφαρμόστηκε έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

**Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. 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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται έγινε εσφαλμένη και πλημμελής εφαρμογή της επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου καθ' όσον δεν ελήφθησαν υπ' όψιν πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της. Ειδικότερα, ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή ΜΣΚΚ καθότι χρησιμοποιήθηκαν ΜΣΚΚ που

απέχουν πολύ από την πραγματικότητα, εσφαλμένη εφαρμογή ποσοστού φύρας και μη λήψη υπόψη από την ελεγκτική αρχή του υποχρεωτικού από την κείμενη νομοθεσία ποσοστού rebate.

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το μικτό περιθώριο κέρδους που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα αποκλίνει σημαντικά από το μέσο αναμενόμενο ποσοστό κερδοφορίας του εμπορικού κλάδου των φαρμακείων όπως αυτό περιγράφεται στην υπ' αριθ. .... ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 Απόφαση του Υπουργείου Υγείας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μικτό περιθώριο κέρδους με συντελεστή 10,44% στο φορολογικό έτος 2017 και 5,40% στο φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος μετά τις ως άνω διαπιστώσεις, και συνεπεία της πλήρωσης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, βασιζόμενος στην Υπουργική Απόφαση ..... ΦΕΚ Β' 3890/02-12-2016 του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία και καθορίζει τα ποσοστά μικτού κέρδους (mark up), καθώς και στις οδηγίες Ε.2015 και Ε.2016/2020 οι οποίες προβλέπουν τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να χρησιμοποιεί στοιχεία από τρίτες πηγές, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος. Ειδικότερα,

- Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές του επαληθεύσεις, βασιζόμενος, εκτός των άλλων, στις αγορές που διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα, από τους δύο μεγαλύτερους προμηθευτές της, των οποίων οι συναλλαγές καλύπτουν το 90% των αγορών στον συντελεστή ΦΠΑ 6%, καθώς και του προμηθευτή με φάρμακα υψηλής τιμολογηθείσας αξίας, εφαρμόζοντας τα ποσοστά μικτού κέρδους που προβλέπονται στην προαναφερθείσα Απόφαση του Υπουργού Υγείας ανά εύρος τιμών αγοράς φαρμάκων προκειμένου εξ' αυτών να προσδιορισθούν οι αναλογούσες πωλήσεις.
- Στα πλαίσια δε των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν με βάση τα λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε σημαντική απόκλιση μεταξύ του περιθωρίου μικτού κέρδους βάσει βιβλίων επί των φαρμάκων, ήτοι 11,66% στο 2017 & 5,71% στο 2018 και του μεσοσταθμικού συντελεστή που προκύπτει από την εφαρμογή των ποσοστών μικτού κέρδους βάσει των πινάκων που προβλέπονται στην Απόφαση Υπουργού Υγείας ανά εύρος τιμών, ήτοι 27,92% στο 2017 & 27,49% στο 2018.
- Κατόπιν των προεκτεθέντων, ο έλεγχος εφάρμοσε τα ανωτέρω περιθώρια μικτού κέρδους, ήτοι 27,92% για το 2017 και 27,49% για το έτος 2018, (όπως αυτά αποτυπώνονται αναλυτικά στον Πίνακα 5, επί της σελίδας 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου) επί των αγορών, **αναγνωρίζοντας επί αυτών συνολικό ποσοστό φύρας 3%**, που καλύπτει ενδεχόμενες περιπτώσεις απωλειών και φθοράς προκειμένου να προσδιορίσει τα έσοδα από πώληση φαρμάκων με συντελεστή ΦΠΑ 6% της προσφεύγουσας.
- Εν συνεχεία, αναφορικά με τον προσδιορισμό του συντελεστή Μ.Κ. για την κατηγορία «Εμπορευμάτων Αναλώσιμα - παιδικές τροφές κλπ. με συντελεστή ΦΠΑ 13%», προέκυψε ότι το ποσοστό κέρδους που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα βάσει των δεδομένων των φορολογικών της αρχείων, ανέρχεται στο 37,32% για έτος 2017, ως εκ τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε αναλογικά, για το 2018, το ποσοστό ΜΚ σε 35%, ή με ενσωματωμένη την αποδεχόμενη φύρα 3%, στο 30,95%.
- Τέλος, ως προς ως προς τον συντελεστή της κατηγορίας των ....., με ΦΠΑ 24%, ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσοστό αυτό σε 35%, βασιζόμενος τόσο στη φύση των εν λόγω εμπορευμάτων, όσο και στην επίτευξη του ποσοστού 37,32% στην 2η κατηγορία, ως προαναφέρθηκε.

Από τους υπολογισμούς του ελέγχου στο σύνολο των αγορών των εμπορευμάτων και αναγνωρίζοντας ποσοστό φύρας 3% προέκυψε συντελεστής μικτού κέρδους **25,04%** για το φορολογικό έτος **2017** και **24,41%** για το φορολογικό έτος **2018**, όπως παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

| 2017                        |              |              |             |
|-----------------------------|--------------|--------------|-------------|
| Προσδιορισμός αποτελεσμάτων | Ποσά Δήλωσης | Ποσά Ελέγχου | Διαφορά     |
| Ακαθάριστα έσοδα            | 335.294,83 € | 375.489,86 € | 40.195,03 € |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων    | 300.288,79 € | 300.288,79 € | 0,00 €      |
| Μικτά κέρδη                 | 35.006,04 €  | 75.201,07 €  | 40.195,03 € |
| Ποσοστό ΣΜΚ% επί κόστους    | 11,66%       | 25,04%       |             |
| Ποσοστό ΣΜΚ% επί πωλήσεων   | 10,44%       | 20,03%       |             |

| 2018                        |              |              |             |
|-----------------------------|--------------|--------------|-------------|
| Προσδιορισμός αποτελεσμάτων | Ποσά Δήλωσης | Ποσά Ελέγχου | Διαφορά     |
| Ακαθάριστα έσοδα            | 329.801,98 € | 388.154,63 € | 58.352,65 € |
| Μείον: Κόστος πωληθέντων    | 311.996,20 € | 311.996,20 € | 0,00 €      |
| Μικτά κέρδη                 | 17.805,78 €  | 76.158,43 €  | 58.352,65 € |
| Ποσοστό ΣΜΚ% επί κόστους    | 5,71%        | 24,41%       |             |
| Ποσοστό ΣΜΚ% επί πωλήσεων   | 5,40%        | 19,62%       |             |

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσδιορίζει ποσοστό κέρδους που ανέρχεται στο 20%, στην ουσία υποδηλώνεται η παραδοχή της πως υφίσταται ανακρίβεια των αποτυπωμένων στα βιβλία και στις δηλώσεις της ποσοστού Μικτού κέρδους καθώς και μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ωστόσο, το ποσοστό 20% που προσδιορίζει η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίνεται στην προαναφερθείσα απόφαση του Υπουργείου Υγείας. Επιπλέον, η προσφεύγουσα θεωρεί ως ορθολογικό ποσοστό mark up το 25% βασιζόμενη στις υπ' αριθ. .... /18-01-2023, ..... /23-05-2023 και ..... /29-05-2023 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας που επικαλείται με την υπό κρίση προσφυγή. Από τον ανωτέρω πίνακα όμως προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε ανάλογο ποσοστό και στη δική της περίπτωση καθώς για το φορολογικό έτος 2017 προέκυψε ποσοστό στο σύνολο των αγορών εμπορευμάτων 25,04% και για το φορολογικό έτος 2018 ποσοστό 24,41%. Σε κάθε περίπτωση, οι παραδοχές των εν λόγω αποφάσεων που επικαλείται η προσφεύγουσα ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέτασης περίπτωσης.

**Επειδή**, ο συντελεστής μικτού περιθωρίου κέρδους αναπροσαρμόστηκε από τον έλεγχο βάσει ενδεδειγμένων υπολογισμών της ελεγκτικής και λογιστικής επιστήμης, και κατά δέσμια αρμοδιότητα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση υπολογισμού του συντελεστή μικτού κέρδους καθίσταται απορριπτός και αβάσιμος.

**Επειδή**, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για αύξηση του ποσοστού φύρας από 3% σε 5%, δεν προσκομίζεται κανένα ικανό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει και να αποδεικνύεται σαφώς η φύρα σε ποσοστό 5%. Εξάλλου, τα φάρμακα αποτελούν εμπορεύματα που δεν εμφανίζονται ως απόθεμα στην αποθήκη, εφόσον η συνήθης πρακτική είναι οι συχνές παραγγελίες από φαρμακαποθήκες ώστε να μην συσσωρεύονται εμπορεύματα και να ελαχιστοποιείται ο χρόνος διακράτησής τους. Επιπλέον, μέσω σχετικής νομοθετικής πρόβλεψης

του Εθνικού Οργανισμού ..... έχουν τη δυνατότητα να επιστρέφουν τα ληξιπρόθεσμα και ληγμένα ..... Συνεπώς, το ποσοστό φύρας 3% θεωρείται ικανοποιητικό ποσοστό στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή**, αναφορικά με τα ποσά του rebate, αυτά προσδιορίζονται από τους αρμόδιους φορείς και η προσφεύγουσα έχει εκδώσει τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια στα κρινόμενα έτη, τα οποία έχουν ήδη ληφθεί υπόψη ως εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (ΠΟΛ. 1050/2014, Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

**Επειδή**, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με έμμεσο τρόπο, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Στη συνέχεια ο έλεγχος, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς και των σχετικών αποφάσεων της Διοίκησης, έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού 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**, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί εσφαλμένης και μη αιτιολογημένης έκθεσης, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06/11/2023 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 03/12/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των υπ' αριθμ. .... /06-11-2023, .... /06-11-2023, .... /06-11-2023 και .... /06-11-2023 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Φορολογικό έτος 2017**

- Υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

|                                    |                   |
|------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                      | 15.937,25€        |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ | 7.968,63€         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης         | 2.854,34€         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>26.760,22€</b> |

- Υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

|                             |                  |
|-----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου               | 3.551,65€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ | 1.775,83€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>  | <b>5.327,48€</b> |

#### **Φορολογικό έτος 2018**

- Υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

|                                    |                   |
|------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                      | 17.506,27€        |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ | 8.753,14€         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης         | 2.904,75€         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>29.164,16€</b> |

- Υπ' αριθ. .... /06-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

|                             |                   |
|-----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου               | 4.376,03€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ | 2.188,02€         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>  | <b>6.564,05 €</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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