



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/04/2024

Αριθμός απόφασης: 976

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**Email** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή της ..... **του ..... με ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών*

ειδών» και έδρα στις ....., επί της οδού . ....., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμό: α)...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β)...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, γ)..../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και δ)...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **15/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **του ..... με ΑΦΜ:.....** που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό ...../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 10.087,91€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 5.043,96€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.874,52€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.006,39€**.
- Με την με αριθμό ...../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 13.035,91€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 6.517,96€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.035,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **21.589,17€**.
- Με την με αριθμό ..../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης κατά 4.464,65€ (από 7.226,59€ σε 2.761,94€).
- Με την με αριθμό ...../14-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 2.111,06€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.055,53€, ήτοι

συνολικό ποσό ύψους **3.166,59€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 9.128,15€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 14-11-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Σερρών στην προσφεύγουσα, η οποία έχει ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών*» δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../03-5-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018. Κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ. ..../05-05-2023 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες δεν διαπίστωσε διαφορές.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019 διαπιστώθηκε η πλήρωση μίας εκ των δύο προϋποθέσεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική επιχείρηση του φαρμακείου με την έμμεση τεχνική της Αρχής των αναλογιών.

Κατόπιν αυτού, κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. ..../2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ. ..../10-10-2023 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε έναν εκ των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που αφορά τον υπολογισμό φύρας ύψους 4% επί των αγορών.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Μη νόμιμη και αιτιολογημένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της για το φορολογικό έτος 2017. Ο έμμεσος υπολογισμός του εισοδήματος τελείται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η έκθεση ελέγχου επικαλείται ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών. Ωστόσο, ο υπολογισμός εμπεριέχει λάθη.
2. Μη ειδική, γενικόλογη και αόριστη αιτίαση από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της για το φορολογικό έτος 2018 και καταχρηστική υιοθέτηση αποκλειστικώς των μέγιστων προβλεπόμενων περιθωρίων κέρδους. Τα ποσοστά μικτού κέρδους, όπως ορίζουν οι διατάξεις περί τιμολόγησης των φαρμάκων του Υπουργείου Υγείας, ορίζουν την ανώτατη λιανική τιμή των φαρμάκων, ενώ οι φαρμακοποιοί δύνανται να μειώνουν αυτές τις τιμές οικειοθελώς. Η Διοίκηση δέχθηκε σε αποφάσεις της (ΔΕΔ Α

444/2023, ΔΕΔ Α 1374/2023) να λαμβάνεται ποσοστό μικτού κέρδους 25%. Η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ειδική, καθώς η Διοίκηση θεωρεί ότι υποχρεωτικώς όλες οι πωλήσεις διενεργούνται με το μέγιστο συντελεστή και ως εκ τούτου η αιτιολόγηση των καταλογιστικών πράξεων απέχει από το να είναι «σαφής, ειδική και επαρκής». Εσφαλμένη παραδοχή της Διοίκησης για την αιτία της ζημίας.

3. Εφαρμογή του ελέγχου για μετατόπιση εκρών Φ.Π.Α. με τρόπο που οδηγεί σε λανθασμένο αποτέλεσμα.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

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

**Επειδή**, 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**, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ με το **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

**«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται**

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

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

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

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

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

**Επειδή, με την Ε.2015/31-1-2020 – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι:**

**«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.**

**[...]**

**4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:**

**[...]**

**5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να**

προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στα πλαίσια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στον έλεγχο πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

**Επειδή**, η φορολογική αρχή σύγκρινε το δηλωθέν εισόδημα της προσφεύγουσας και τις προσωπικές της δαπάνες και συνέταξε τον εξής πίνακα:

| ΕΤΟΣ                                                      | 2017             | 2018            |
|-----------------------------------------------------------|------------------|-----------------|
| I. ΕΣΟΔΑ                                                  |                  |                 |
| α) Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα                 | 13.065,04        | -4.110,19       |
| β) Έσοδα από Μερίσματα - τόκους                           | 2.113,11         | 2.425,10        |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>                                  | <b>15.178,15</b> | <b>0,00</b>     |
| II. ΕΞΟΔΑ                                                 |                  |                 |
| α) Δαπάνες πληρωμής δανείων                               | 2.528,47         | 2.526,61        |
| β) Δαπάνες τηλεφωνίας                                     | 45,07            | 464,46          |
| γ) Δαπάνες αγοράς και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049 Δ.Φ.Ε.) | 1.433,80         | 2.599,73        |
| δ) Παρακρατήσεις από τόκους, μερίσματα κ.λπ.              | 316,94           | 363,76          |
| ε) Διάφορα έξοδα (ασφάλειες, φόροι κ.λπ.)                 | 2.428,55         | 2.322,32        |
| στ) Δαπάνες πληρωμής φόρων                                | 13.562,35        | 1.126,50        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                             | <b>19.127,38</b> | <b>9.403,38</b> |

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τη στοιχειοθέτηση της προϋπόθεσης στο έτος 2017, η δαπάνη του ΕΝΦΙΑ ύψους 1.187,35€ υπολογίστηκε δύο φορές, στο πεδίο (ε) «δαπάνες για διάφορα έξοδα (ασφάλειες, φόροι)» και στο πεδίο (στ) «πληρωμές φόρων». Συνεπώς, το πεδίο (ε) διάφορα έξοδα (ασφάλειες, φόροι κλπ) διαμορφώνεται σε αξία 1.241,20€ και το συνολικό άθροισμα των δαπανών ανέρχεται σε 19.127,38€.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη που αφορά στην καταβολή φόρου εισοδήματος ύψους 12.375,00€ συμπεριλαμβάνει τον κύριο φόρο, την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και το τέλος επιτηδεύματος έτους 2016, καθώς και την προκαταβολή έτους 2017. Τα τρία πρώτα στοιχεία αυτής καταχρηστικά συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες του έτους 2017, αφού αφορούν στο προηγούμενο έτος και απλώς υπάρχει μία χρονική μετατόπιση για το πότε θα καταβληθούν.

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

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης. Μεταξύ αυτών, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: *«Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».*

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αποτελούν απλώς κριτήρια επιλογής των υποθέσεων για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Στην εν λόγω προϋπόθεση το κριτήριο προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό είναι η διαπίστωση σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών, όπως αυτές προκύπτουν κατά την ελεγκτική διαδικασία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (Α.1293/2020), από το σύνολο των πληροφοριών και των αρχείων της φορολογικής διοίκησης. Η καταβολή φόρων εντός του ελεγχόμενου έτους, ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν, αποτελεί πραγματική δαπάνη του έτους αυτού, η οποία συγκρινόμενη με το

δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου έτους πληροί ή όχι την προϋπόθεση προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου υπολογισμού της δαπάνης καταβολής φόρου εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω, κατά τον έλεγχο πλήρωσης της ως άνω προϋπόθεσης, υφίσταται αναντιστοιχία στη σύγκριση του εισοδήματος με τις προσωπικές δαπάνες, δεδομένου ότι στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, οι δαπάνες είναι κοινές μεταξύ των υπόχρεων υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Συνεπώς, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), τα εκκαθαριστικά σημειώματα των φορολογικών ετών 2017 & 2018 της προσφεύγουσας και του συζύγου της, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

| Φορολογικό έτος                                      | 2017             |              |
|------------------------------------------------------|------------------|--------------|
|                                                      | Του συζύγου      | Της υπόχρεης |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη)  |                  | 13.065,04    |
| 2.Εισόδημα από μισθούς                               | 16.313,36        |              |
| 3. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.104 &106)    |                  |              |
| 4. Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης (κωδ.291 & 292)     | 50,18            | 2.002,38     |
| 5. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ.667 & 668)         | 36,64            | 110,73       |
| <b>Συνολικό εισόδημα</b>                             | <b>31.578,33</b> |              |
| 1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 049 & 050) | 8.480,05         | 1.433,80     |
| 2.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727 & 728)    | 5.950,77         | 2.528,47     |
| 3.Δαπάνες τηλεφωνίας                                 |                  | 45,07        |
| 4.Διάφορα έξοδα (ασφάλειες)                          |                  | 1.241,20     |
| 5.Δαπάνες πληρωμής φόρων (φόρος εισοδήματος)         |                  | 12.706,24    |
| 6. ΕΝΦΙΑ                                             | 440,35           | 1.187,35     |
| <b>Συνολικές δαπάνες</b>                             | <b>34.013,03</b> |              |

| Φορολογικό έτος                                      | 2018             |              |
|------------------------------------------------------|------------------|--------------|
|                                                      | Του συζύγου      | Της υπόχρεης |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)  |                  | 4.110,19     |
| 2.Εισόδημα από μισθούς                               | 16.651,43        |              |
| 3. Μερίσματα                                         | 54,46            | 2.246,15     |
| 4. Τόκοι                                             | 15,66            | 178,95       |
| Σύνολο                                               |                  | 0,00         |
| <b>Συνολικό εισόδημα</b>                             | <b>16.721,55</b> |              |
| 1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 049 & 050) | 9.915,43         | 2.599,73     |
| 2.Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων (κωδ.727 & 728)    | 6.961,90         | 2.526,61     |
| 3.Δαπάνη τηλεφωνίας                                  |                  | 464,46       |
| 4.Διάφορα έξοδα (ασφάλειες,)                         |                  | 1.241,20     |
| 5.Δαπάνες πληρωμής φόρων (φόρος εισοδήματος)         |                  | 1.203,56     |
| 6.ΕΝΦΙΑ                                              | 422,02           | 1.044,18     |
| <b>Συνολικές δαπάνες</b>                             | <b>26.379,09</b> |              |

Δεδομένου ότι το πραγματικό οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της στο έτος 2017 ανέρχεται σε 31.578,33€ και στο έτος 2018 ανήλθε σε 16.721,55€, ενώ οι οικογενειακές δαπάνες ανήλθαν σε 34.013,03€ το 2017 & 26.379,09€ το 2018 πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.



### **Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή,** σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....» .

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

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

**Επειδή,** με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα **καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

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

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

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013](#), είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

**Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#)**

#### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών [...]

#### **Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου**

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

#### **Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης**

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

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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

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

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#).

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

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

**Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες 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. 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 δύναται 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.

**Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]**

#### **Παράδειγμα 2ο**

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

[...]

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.

#### **Ε. Λοιπά θέματα**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

**Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».**

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν διαπίστωσης ότι στα έτη 2017 & 2018 πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, η φορολογική αρχή επέλεξε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Αρχής των αναλογιών.
- Στη συνέχεια, ζήτησε και πήρε στοιχεία από τους προμηθευτές της προσφεύγουσας για τις αγορές εμπορευμάτων ανά κατηγορία και συντελεστή Φ.Π.Α. αυτών και επέλεξε τους προμηθευτές με αγορές άνω των 10.000€ στην κάθε χρήση που αντιπροσωπεύουν το 87,84% του συνόλου των αγορών της προσφεύγουσας στο έτος 2017 και το 93,09% στο έτος 2018. Οι τιμές αγοράς προέκυψαν από τα τιμολόγια αγορών, ενώ οι τιμές πώλησης προέκυψαν από την επιβολή ποσοστού κέρδους βάσει του άρθρου 3 της απόφασης 61771/2014 – ΦΕΚ 1907/Β/15-07-2014 του Υπουργείου Υγείας. Στα παραφαρμακευτικά προϊόντα το ποσοστό μικτού κέρδους προέκυψε βάσει προφορικής δήλωσης της προσφεύγουσας.
- Αφού είχε τα δεδομένα των φαρμάκων ανά κατηγορία τιμής αγοράς τους, από τους βασικούς της προμηθευτές, η Δ.Ο.Υ. Σερρών επεξεργάστηκε τις αγορές που υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% ήτοι φαρμάκων συνταγογραφούμενων. Συγκεκριμένα, κατέταξε τα συνταγογραφούμενα φάρμακα σε κατηγορίες ανάλογα με το εύρος τιμών χονδρικής τιμής πώλησης από τις φαρμακαποθήκες, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση που παρατίθεται στην παρ. 2 του άρθρου 3 της υπ' αρ. 61771/15-07-2014 (ΦΕΚ 1907/2014) απόφασης του Υπουργείου Υγείας και προέβη σε στάθμιση του συντελεστή μικτού κέρδους των φαρμάκων. Για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα, επιλέχθηκε ο συντελεστής μικτού κέρδους όπως ορίζεται από το Υπουργείο Υγείας.
- Ακολούθως, η φορολογική αρχή προσδιόρισε το **μέσο σταθμισμένο συντελεστή μικτού κέρδους** στο έτος 2017 σε 28,03% και στο έτος 2018 σε 27,83% και προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνοντας υπόψη ως κόστος πωληθέντων τις συνολικές αγορές χρήσης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί απογραφή, επί των οποίων αναγνώρισε φύρα 4%.

- Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος επιχείρησε να κατανείμει τις προσδιορισθείσες από την έμμεση τεχνική εκροές κατ' αναλογία με τις εκροές των βιβλίων ανά κατηγορία συντελεστών Φ.Π.Α., τις οποίες προσάρμοσε βάσει του ελέγχου μετατόπισης συντελεστών Φ.Π.Α.

**Επειδή**, με την 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται στο άρθρο 12, ότι κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις: «4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

**Επειδή** σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ως άνω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ. 1289/24-12-2002, με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής:

*Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998*

1. Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορευσίμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορευσίμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.

Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα) τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ.

Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται»

**Επειδή**, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1088/26-05-2008, παρέχονται οδηγίες και ζητείται όπως οι επαληθεύσεις για τυχόν μετατόπιση του συντελεστή Φ.Π.Α., να γίνονται μέσα στην ίδια χρήση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «*Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 (άρθ. 5, παρ. 3.) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται*



εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ. 1087/2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, 1289/2002 και 1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Το αποτέλεσμα της ως άνω ελεγκτικής επαλήθευσης διαμορφώνεται ως εξής:

Έτος 2017

| ΧΡΗΣΗ 2017                                                 | 6,0%              | 9%           | 13%              | 24%              | ΣΥΝΟΛΟ            |
|------------------------------------------------------------|-------------------|--------------|------------------|------------------|-------------------|
| Απογραφή έναρξης                                           | 0,00              | 0,00         | 0,00             | 0,00             | 0,00              |
| Πλέον αγορές χρήσης                                        | 257.957,04        | 0,00         | 15.687,44        | 31.308,44        | 304.952,92        |
| Μείον αγορές παγίων                                        |                   |              | 0,00             | 0,00             | 0,00              |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                              | <b>257.957,04</b> | <b>0,00</b>  | <b>15.687,44</b> | <b>31.308,44</b> | <b>304.952,92</b> |
| Μείον απογραφή λήξης                                       | 0,00              | 0,00         | 0,00             | 0,00             | 0,00              |
| Κόστος πωληθέντων                                          | 257.957,04        | 0,00         | 15.687,44        | 31.308,44        | 304.952,92        |
| Ποσοστό στο σύνολο                                         | 84,58913%         | 0,00%        | 5,14421%         | 10,26664%        | 100,00%           |
| <b>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>                                   | <b>288.036,79</b> | <b>0,00</b>  | <b>17.516,71</b> | <b>34.959,25</b> | <b>340.512,75</b> |
|                                                            |                   |              |                  |                  |                   |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ</b>                                | <b>300.190,73</b> | <b>0,00</b>  | <b>14.863,90</b> | <b>25.458,12</b> | <b>340.512,75</b> |
|                                                            |                   |              |                  |                  |                   |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΥΨΗΛΟΥ ΣΥΝΤ. ΠΛΕΟΝ 10%</b>             |                   |              | 16.350,29        | 28.003,93        |                   |
| <b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΒΑΣΕΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>                              | <b>88,15844%</b>  | <b>0,00%</b> | <b>4,36515%</b>  | <b>7,4764%</b>   | <b>100,00%</b>    |
|                                                            |                   |              |                  |                  |                   |
| <b>ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ ΣΤΟΝ ΥΨΗΛΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ</b> |                   |              | 0,00             |                  | <b>34.959,25</b>  |

|                                |           |      |          |          |                          |
|--------------------------------|-----------|------|----------|----------|--------------------------|
| <b>ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ</b>       |           |      |          |          | <b>25.458,12</b>         |
|                                |           |      |          |          | <b>ΦΠΑ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ</b> |
| <b>ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙ ΕΙΣΡΩΝ</b> | 17.282,21 | 0,00 | 2.277,17 | 8.390,22 |                          |
| <b>ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>             | 18.011,45 | 0,00 | 1.932,31 | 6.109,94 |                          |
| <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>                 | -729,24   | 0,00 | 344,86   | 2.280,28 | <b>1.895,90</b>          |

Έτος 2018

| <b>ΧΡΗΣΗ 2018</b>                                          | <b>6,0%</b>       | <b>9%</b>    | <b>13%</b>       | <b>24%</b>       | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                 |
|------------------------------------------------------------|-------------------|--------------|------------------|------------------|-------------------------------|
| Απογραφή έναρξης                                           | 0,00              | 0,00         | 0,00             | 0,00             | 0,00                          |
| Πλέον αγορές χρήσης                                        | 258.412,79        | 0,00         | 16.589,93        | 32.412,12        | 307.414,84                    |
| Μείον αγορές παγίων                                        |                   |              | 0,00             | 0,00             | 0,00                          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                              | <b>258.412,79</b> | <b>0,00</b>  | <b>16.589,93</b> | <b>32.412,12</b> | <b>307.414,84</b>             |
| Μείον απογραφή λήξης                                       | 0,00              | 0,00         | 0,00             | 0,00             | 0,00                          |
| Κόστος πωληθέντων                                          | 258.412,79        | 0,00         | 16.589,93        | 32.412,12        | 307.414,84                    |
| Ποσοστό στο σύνολο                                         | 84,05995%         | 0,00%        | 5,39659%         | 10,5434%         | 100,00%                       |
| <b>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>                                   | <b>273.773,32</b> | <b>0,00</b>  | <b>17.576,06</b> | <b>34.338,78</b> | <b>325.688,17</b>             |
|                                                            |                   |              |                  |                  |                               |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΠΑ</b>                                | <b>291.497,87</b> | <b>0,00</b>  | <b>12.660,81</b> | <b>21.529,49</b> | <b>325.688,17<sup>1</sup></b> |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΥΨΗΛΟΥ ΣΥΝΤ. ΠΛΕΟΝ 10%</b>             |                   |              | 13.926,89        | 23.682,44        |                               |
| <b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΚΡΩΝ</b>                            | <b>89,50%</b>     | <b>0,00%</b> | <b>3,89%</b>     | <b>6,61%</b>     | <b>100,00%</b>                |
| <b>ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ ΣΤΟΝ ΥΨΗΛΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ</b> |                   |              |                  |                  | <b>34.338,77</b>              |
| <b>ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ</b>                                   |                   |              |                  |                  | <b>21.529,49</b>              |
|                                                            |                   |              |                  |                  | <b>ΦΠΑ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ</b>      |
| <b>ΦΠΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙ ΕΙΣΡΩΝ</b>                             | 16.424,45         | 0,00         | 2.284,89         | 8.241,30         |                               |
| <b>ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>                                         | 17.489,87         | 0,00         | 1.645,90         | 5.167,08         |                               |
| <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>                                             | -1.065,41         | 0,00         | 638,99           | 3.074,22         | <b>2.647,80</b>               |

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 της απόφασης Α.1293/2019 για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή στο

<sup>1</sup> Τα δηλωθέντα φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα στις δηλώσεις Φ.Π.Α. χρήσης 2018 ανέρχονται σε 625.688,17€, ενώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (Ε3) ανέρχονται σε 625.659,33€.

χαμηλότερο συντελεστή Υ.Π.Α., ορθώς προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση με τη μέθοδο της σύγκρισης της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις της χρήσης σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως προς τις συνολικές αγορές των χρήσεων αυτών.

**Επειδή**, η ως άνω ελεγκτική διαπίστωση αφορά τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις, ενώ με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα βάσει αναλογιών (δεικτών) που συσχετίζουν τις εισροές με τις εκροές της επιχείρησης και κατ' εφαρμογή της Ε.2016/2020, αυτά συνιστούν τα τελικά ακαθάριστα έσοδα ως μεγαλύτερα.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, βάσει του μεσοσταθμικού συντελεστή μικτού κέρδους για το σύνολο των εισροών. Λαμβάνοντας υπόψη την ελεγκτική επαλήθευση της μετακύλισης μεταξύ των συντελεστών Φ.Π.Α., τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, κατανέμονται μεταξύ των συντελεστών Φ.Π.Α. ως εξής:

- στο φορολογικό έτος 2017 τα ακαθάριστα έσοδα με την έμμεση τεχνική προσδιορίστηκαν σε 371.808,17€ και η διαφορά των ακαθαρίστων σε 31.295,45€, η αναλογία των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., κατανέμεται ως εξής:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ     | ΕΚΡΟΕΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΜΕΤΑΚΥΛΙΣΗΣ | ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ | ΕΚΡΟΕΣ<br>ΔΙΑΦΟΡΑΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ<br>ΥΛΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | Φ.Π.Α.<br>ΕΛΕΓΧΟΥ |
|---------------|--------------------------------|-------------|--------------------------------------------|-----------------------------------|-------------------|
| ΕΚΡΟΕΣ<br>6%  | 288.036,79                     | 84,58913%   | 26.472,55                                  | 314.509,33                        | 18.870,56         |
| ΕΚΡΟΕΣ<br>13% | 17.516,71                      | 5,14421%    | 1.609,90                                   | 19.126,60                         | 2.486,46          |
| ΕΚΡΟΕΣ<br>24% | 34.959,25                      | 10,26664%   | 3.213,00                                   | 38.172,24                         | 9.161,33          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>340.512,75</b>              |             | <b>31.295,45</b>                           | <b>371.808,17</b>                 | <b>30.518,35</b>  |

- στο φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα με την έμμεση τεχνική προσδιορίστηκαν σε 374.293,77€ και η διαφορά των ακαθαρίστων σε 48.605,60€, η αναλογία των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., κατανέμεται ως εξής:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ     | ΕΚΡΟΕΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΜΕΤΑΚΥΛΙΣΗΣ | ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ | ΕΚΡΟΕΣ<br>ΔΙΑΦΟΡΑΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ<br>ΥΛΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΕΚΡΟΩΝ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | Φ.Π.Α.<br>ΕΛΕΓΧΟΥ |
|---------------|--------------------------------|-------------|--------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------|
| ΕΚΡΟΕΣ<br>6%  | 273.773,32                     | 84,05995%   | 40.857,84                                  | 314.631,16                           | 18.877,87         |
| ΕΚΡΟΕΣ<br>13% | 17.576,06                      | 5,39659%    | 2.623,05                                   | 20.199,11                            | 2.625,88          |
| ΕΚΡΟΕΣ<br>24% | 34.338,78                      | 10,54344%   | 5.124,71                                   | 39.463,49                            | 9.471,23          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>325.688,17</b>              |             | <b>48.605,60</b>                           | <b>374.293,77</b>                    | <b>30.974,98</b>  |

Κατόπιν των ανωτέρων, οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. τροποποιούνται ανάλογα.

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ήταν σε ισχύ η υπ'αριθμ. 90552 (ΦΕΚ β' 3890/02-12-2016) απόφαση του Υπουργείου Υγείας σχετικά με την τιμολόγηση φαρμάκων, στο άρθρο 2 της οποίας αναφέρεται ο ορισμός της ανώτατης λιανικής τιμής των φαρμάκων, επί της οποίας εφαρμόζεται το ποσοστό μικτού κέρδους που ορίζει η ίδια απόφαση τόσο για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα ανά εύρος τιμής, όσο και για τα μη συνταγογραφούμενα, ενώ στο άρθρο 4 ορίζεται ότι οι φαρμακοποιοί δύνανται να πωλούν τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα με έκπτωση από την ανώτατη τιμή με την προϋπόθεση αναγραφής στο τιμολόγιο πώλησης, ενώ η λιανική τιμή πώλησης δεν είναι υποχρεωτική για τους κατά το νόμο δικαιούμενους της διάθεση των ΜΗ.ΣΥ.ΦΑ. ή για τα φαρμακεία τα οποία μπορούν να καθορίσουν ελεύθερα την τιμολογιακή τους πολιτική. Στην περίπτωση της, ο ισχυρός ανταγωνισμός οδηγεί την αγορά να λειτουργεί με συμπιεσμένα περιθώρια κέρδους.

**Επειδή**, οι προτεινόμενες τιμές λιανικής των φαρμάκων καθορίζονται από τις προμηθεύτριες εταιρείες σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα απόφαση του Υπουργείου Υγείας και είναι αυτές που αναγράφονται επί των συσκευασιών και τιμολογούνται από τα φαρμακεία. Επομένως οι συντελεστές μικτού κέρδους, όπως τους προσδιόρισε η φορολογική αρχή με βάση τα δεδομένα που παρείχαν οι προμηθευτές είναι σωστοί.

**Επειδή**, η δυνατότητα πώλησης σε τιμή χαμηλότερη από την προτεινόμενη τιμή του Υπουργείου Υγείας αφορά μόνο στα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα, για τα οποία η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το μικτό περιθώριο κέρδους των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων που εμπορεύτηκε στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017-2018 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Κατόπιν των ανωτέρω.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **15-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της . ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** των .... & ...../2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 και της υπ'αριθμ. ..../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 και την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ. ..../2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

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

1)Επί της με αριθμό ...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

| Κύριος φόρος           | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|------------------------|--------------------|--------------------|
|                        | 10.087,91 €        | 10.087,91 €        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 5.043,96 €         | 5.043,96 €         |
| Εισφορά αλληλεγγύης    | 1.874,52 €         | 1.874,52 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>   | <b>17.006,39 €</b> | <b>17.006,39 €</b> |

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

2)Επί της με αριθμό ..../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

| Κύριος φόρος           | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|------------------------|--------------------|--------------------|
|                        | 13.035,91 €        | 13.035,91 €        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 6.517,96 €         | 6.517,96 €         |
| Εισφορά αλληλεγγύης    | 2.035,30€          | 2.035,30€          |
| <b>Συνολικό ποσό</b>   | <b>21.589,17 €</b> | <b>21.589,17 €</b> |

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

3)Επί της με αριθμό ...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

|                                   | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|-----------------------------------|------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών          | 340.512,75       | 371.808,20       | 371.808,20        | 31.295,45                      |
| Αξία φορολογητέων εισροών         | 311.263,97       | 311.263,97       | 311.263,97        | 0,00                           |
| Φόρος εκροών                      | 26.053,70        | 30.518,35        | 30.518,35         | 4.464,65                       |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών            | 33.280,29        | 33.280,29        | 33.280,29         | 0,00                           |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                | 7.226,59         | 2.761,94         | 2.935,88          | 4.464,65                       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                |                  |                  |                   |                                |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α               |                  |                  |                   |                                |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>  |                  |                  |                   |                                |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b> | <b>7.226,59</b>  | <b>2.761,94</b>  | <b>2.761,94</b>   | <b>4.464,65</b>                |

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

4)Επί της με αριθμό ...../14-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

|                                   | ΒΑΣΕΙ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>ΑΠΟΦΑΣΗΣ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ |
|-----------------------------------|------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών          | 325.688,17       | 374.322,61       | 374.293,77        | 48.605,60                      |
| Αξία φορολογητέων εισροών         | 311.037,28       | 311.037,28       | 311.037,28        | 0,00                           |
| Φόρος εκροών                      | 24.302,85        | 31.077,41        | 30.974,98         | 6.672,13                       |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών            | 33.431,00        | 28.966,35        | 28.966,35         | 4.464,65                       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                |                  | 2.111,06         | 2.008,63          | 2.008,63                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α               |                  | 1.055,53         | 1.004,31          | 1.004,31                       |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>  |                  | <b>3.166,59</b>  | <b>3.012,94</b>   | <b>3.012,94</b>                |
| <b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b> | <b>9.128,15</b>  |                  |                   | <b>9.128,15</b>                |

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

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

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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