



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/03/2024

Αριθμός απόφασης: 623

**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 **06-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο*»

φαρμακευτικών ειδών» και έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: α).../09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β).../09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, γ).../09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και τ δ).../09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 10-11-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

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

Επί της από **06/11/2023** 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/09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 17.360,33€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 8.680,17€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.917,60€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **28.958,10€**.
- Με την με αριθμό .../09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.031,33€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.015,67€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.231,20€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.278,20€**.
- Με την με αριθμό .../09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 5.535,44€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 2.767,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.303,16€**.
- Με την με αριθμό .../09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 5.605,11€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 2.802,56€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.407,67€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 09-10-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων στην προσφεύγουσα, η οποία έχει ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών*» και δευτερεύουσα «*Καλλιέργεια βαμβακιού* που διατίθεται εκκοκκισμένο ή μη», δυνάμει της υπ' αριθμ./20-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2017-2018. Κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η αρχική εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. .../21-07-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Επίσης, στις 05-05-2023 κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../2023 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 από τις οποίες διαπίστωσε ότι στη χρήση 2017 η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία και δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. τα έσοδα από την αγροτική της δραστηριότητα ύψους 1.932,25€ πλέον Φ.Π.Α., 251,19€, ενώ συμπεριελήφθησαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου έτους. Στο έτος 2017 απορρίφθηκαν δαπάνες ως λογιστικές διαφορές συνολικής καθαρής αξίας 4.058,26€ πλέον Φ.Π.Α. 938,53€, ενώ στο έτος 2018 απορρίφθηκαν δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 3.901,93€ πλέον Φ.Π.Α. 928,46€, οι οποίες κρίθηκε ότι δεν αφορούσαν την επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και μία δαπάνη στο έτος 2017, καθαρής αξίας 1.480,00€ που δεν εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος. Επίσης, στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε1) δεν συμπεριελήφθηκε ποσοστό 50% της τεκμαρτής δαπάνης δεξαμενής κολύμβησης.

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. .../24-07-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ. .../10-08-2023 υπόμνημα. Ο έλεγχος αποδέχθηκε έναν εκ των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που αφορά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 του rebate και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Μη νόμιμος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις. Οι δαπάνες καυσίμων και ασφάλισης αυτοκινήτου αφορούν το μοναδικό Ι.Χ. της προσφεύγουσας που χρησιμοποιούνταν και για την εξυπηρέτηση πελατών κατ' οίκον.
2. Εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής σχετικά με την πλήρωση της προϋπόθεσης περί μη κάλυψης των προσωπικών δαπανών με το εισόδημα.
3. Εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής. Οι συντελεστές μικτού κέρδους του Υπουργείου Υγείας έχουν μόνο αγορανομική σημασία. Όφειλε ο έλεγχος να υπολογίσει τα έσοδα βάσει των τιμών λιανικής πώλησης και όχι βάσει έμμεσης τεχνικής. Εσφαλμένη η θεώρηση του ελέγχου ότι όλες οι αγορές της χρήσης μετατράπηκαν σε πωλήσεις, καθώς θα πρέπει να λογιστεί ένα αυξανόμενο απόθεμα ή τουλάχιστον μία φύρα από συσκευασίες που καταστρέφονται ή διατίθενται δωρεάν σε αναξιοπαθούντες, το οποίο υπολογίζεται σε 10% στα φάρμακα και στα παραφαρμακευτικά είδη και σε 30% στα καλλυντικά. Με βάση την έμμεση τεχνική, στο έτος 2017 ο έλεγχος προσδιόρισε το ΣΜΚ στα φάρμακα σε 26,37% αντί του δηλωθέντος από την ίδια 32,02% και στο έτος 2018 ο έλεγχος προσδιόρισε το ΣΜΚ στα φάρμακα σε 26,38% αντί του δηλωθέντος 23,13%, γεγονός που στην πραγματικότητα οφείλεται στην αυξομείωση του αποθέματος από χρήση σε χρήση και που συνολικά και για τις δύο χρήσεις προκύπτει πλήρης φορολογική συνέπεια. Αναπόδεικτος και συκοφαντικός ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι πιθανόν να υπήρχε μετατόπιση του Φ.Π.Α., αφού δεν τεκμηριώθηκε κάτι τέτοιο. Αντίστοιχη είναι η διαφορά του Σ.Μ.Κ. στα καλλυντικά (συντελεστή ΦΠΑ 24%) που στη χρήση 2017 υπήρξε αύξηση του αποθέματος και γι' αυτό ο δηλωθείς ΣΜΚ είναι αρνητικός -68,69% και το επόμενο έτος 2018 μετατράπηκε σε 36,88%, μεγαλύτερος από τον προσδιορισθέντα του ελέγχου (28%). Ο ΣΜΚ στα παραφαρμακευτικά είδη που υπάγεται και το βρεφικό γάλα είναι αρνητικός, λόγω του αυξανόμενου αποθέματος και του γεγονότος ότι τα γάλατα έχουν σύντομες ημερομηνίες λήξης με συνεπακόλουθη ζημία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) :

Άρθρο 21 – Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Άρθρο 22 - Επιχειρηματικές δαπάνες «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.

4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):**

Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...]

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (**τεκμήρια**). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο

αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη **δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.**

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με την Πολ. 1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως εξής:

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα....

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως **ex αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής** (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, **εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική**

δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

[...]

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. **Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα** και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο Παράγραφος 1

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις

περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέρριψε στο έτος 2017 τις εξής δαπάνες

Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Αιτία
1.480,00€		Μη εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος
2.006,26€	446,05€	Αφορούν προσωπικές δαπάνες
1.420,22	430,85	Α.Λ.Π. βενζίνης
631,78€	151,63€	Δαπάνες Ι.Χ. αυτοκινήτου
5.538,26€	938,53€	Σύνολα

Και στο έτος 2018

Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Αιτία
1.563,97€	367,35€	Αφορούν προσωπικές δαπάνες
434,99€	104,39€	Α.Λ.Π. βενζίνης
1.902,97€	456,72€	Δαπάνες Ι.Χ. αυτοκινήτου
3.901,93€	928,46€	Σύνολα

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης των δαπανών βενζίνης απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς αφενός μεν δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες Α.Λ.Π. αφορούν το Ι.Χ της ίδιας και αφετέρου, δεν αποδεικνύεται σε ποιες περιπτώσεις και ποιες διαδρομές πραγματοποίησε με το αυτοκίνητό της, προκειμένου να εξυπηρετήσει πελάτες κατ' οίκον, είτε με τη μεταφορά φαρμάκων, είτε λόγω εμβολιασμών.

Ως προς το δεύτερο 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 υποχρεων, 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, 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 υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη)	27.794,96	701,59
2.Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα (κέρδη)		1.664,81
3. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.102)	270,00	3.500,00
4. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	67,57	3,47
5. Εισόδημα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 680)	0,00	1.750,98
Συνολικό εισόδημα	35.933,38	
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (κωδ 050)	0,00	1.622,13
2.Προκαταβληθέντες φόροι (κωδ. 605, 606)	12.836,20	254,78
3.Καταναλωτικές δαπάνες (Ε1), ηλεκτρονική εξόφληση		15.363,79
4.Τέλη κυκλοφορίας		690,00
5.Τέλη κυκλοφορίας	300,00	
6.Προσωπικές δαπάνες		4.058,26
7.Πληρωμή φόρου εισοδήματος εντός του 2017	42.879,59	
Συνολικές δαπάνες	77.901,99	

Φορολογικό έτος	2018	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη)	24.241,21	4.266,53
2.Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα (ζημία)		-3.079,82
3. Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.102)	270,00	2.400,00
4. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	39,70	3,51
5. Εισόδημα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 680)	0,00	1.744,64
Συνολικό εισόδημα	29.885,77	
1.Καταβληθέν ΕΝΦΙΑ	312,38	419,53
2.Προκαταβληθέντες φόροι (κωδ. 605, 606)	9.052,83	265,90
3.Καταναλωτικές δαπάνες (Ε1), ηλεκτρονική εξόφληση		17.246,55
4.Τέλη κυκλοφορίας		690,00
5.Τέλη κυκλοφορίας	300,00	
6.Προσωπικές δαπάνες		3.901,43
Συνολικές δαπάνες	32.195,11	

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

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

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

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

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 περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:*

- α) της αρχής των αναλογιών,*
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,*
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,*
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και*
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.*

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

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

Επειδή, 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 εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

Άρθρο 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 έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

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

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.

[...]

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 και η φορολογική αρχή επέλεξε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Αρχής των αναλογιών.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα που αφορούν την εμπορική δραστηριότητα του φαρμακείου. Δεδομένου ότι τα είδη στο φαρμακείο διαχωρίζονται με σαφήνεια στα φάρμακα που έχουν συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, στα παραφαρμακευτικά με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και στα καλλυντικά με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ανά είδος, λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές χρήσης ανά είδος, όπως αυτές προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας, ως εξής:

	Έτος 2017	Έτος 2018
Αγορές φαρμάκων 6%	319.161,73	330.023,92
Αγορές παραφαρμακευτικών 13%	35.209,65	38.649,06
Αγορές καλλυντικών 24%	32.581,16	31.438,74

-Για τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ. στα φάρμακα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις υπ'αριθμ./15-07-2014,/06-05-2019 &/22-11-2019 αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας, όπου

καθορίζονται τα **ανώτατα όρια** του ποσοστού μικτού κέρδους επί της τιμής χονδρικής ανάλογα εάν είναι συνταγογραφούμενα ή όχι, αποζημιούμενα από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης και ανάλογα με το εύρος τιμών τους. Στη συνέχεια, έλαβε υπόψη τις τιμές αγοράς από τα τιμολόγια αγορών της προσφεύγουσας και τις τιμές πώλησης από το ισχύον δελτίο φαρμάκων του Υπουργείου Υγείας (εγκύκλιο 2016/31-01-2020), ενώ ζήτησε αναλυτική κατάσταση φαρμάκων και λοιπών ειδών από τους δύο κύριους προμηθευτές της προσφεύγουσας, που αποτελούν το 87,5% των συνολικών αγορών φαρμάκων στο έτος 2017 και το 84,61% στο έτος 2018 και προσδιόρισε το ύψος των αγορών για κάθε εύρος των τιμών των φαρμάκων επί του οποίου πολλαπλασίασε το ΣΜΚ του Υπουργείου Υγείας, ως εξής:

ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (Σ.Μ.Κ.)	ΑΓΟΡΕΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ (ΑΓΟΡΕΣ + (ΑΓΟΡΕΣ Χ Σ.Μ.Κ.))
0-50 €	30%	237.962,70	309.351,51
50,01 - 100 €	20%	22.565,98	27.079,18
100,01 - 150 €	16%	5.057,62	5.866,84
150,01 - 200 €	12%	7.239,64	8.108,40
201,00 - 300 €	10%	2.757,82	3.033,60
300,01 - 400 €	9%	3.694,68	4027,20
400,01 - 500 €	8%	0,00	0
	ΣΥΝΟΛΑ:	279.278,44	357.466,73
Αγορές φαρμάκων από λοιπούς προμηθευτές:		39.883,29	45.865,78
Συνολικές αγορές / πωλήσεις φαρμάκων έτους 2017:		319.161,73	403.332,51
Σημείωση: Η αναγωγή των αγορών φαρμάκων από λοιπούς προμηθευτές (αξίας 39.883,69 €) πραγματοποιήθηκε με το μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους των ανωτέρω κατηγοριών ταξινόμησης των φαρμάκων, ήτοι με 15%.			
ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (Σ.Μ.Κ.)	ΑΓΟΡΕΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ (ΑΓΟΡΕΣ + (ΑΓΟΡΕΣ Χ Σ.Μ.Κ.))
0-50 €	30%	246.285,14	320.170,68

50,01 - 100 €	20%	23.451,64	28.141,97
100,01 - 150 €	16%	4.721,40	5.476,82
150,01 - 200 €	12%	4.714,43	5.280,16
201,00 - 300 €	10%	2.594,34	2.853,77
300,01 - 400 €	9%	0,00	0
400,01 - 500 €	8%	0,00	0
	ΣΥΝΟΛΑ:	281.766,95	361.923,41
Αγορές φαρμάκων από λοιπούς προμηθευτές:		51.256,97	58.945,52
Συνολικές αγορές / πωλήσεις φαρμάκων έτους 2018:		333.023,92	420.868,93
Σημείωση: Η αναγωγή των αγορών φαρμάκων από λοιπούς προμηθευτές (αξίας 51.256,97 €) πραγματοποιήθηκε με το μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους των ανωτέρω κατηγοριών ταξινόμησης των φαρμάκων, ήτοι με 15%.			

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το Μέσο Σταθμικό Συντελεστή Μικτού Κέρδους φαρμάκων σε 26,37% στο έτος 2017 και 26,38% στο έτος 2018. Οι ως άνω συντελεστές εφαρμόστηκαν το κόστος πωληθέντων των φαρμάκων, το οποίο ταυτίζεται με τις αγορές, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί απογραφή και δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη σημαντικού αποθέματος.

Από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων των βιβλίων και των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος επέλεξε τα μεγαλύτερα, ως εξής:

Έτος 2017		Σ.Μ.Κ.
Έσοδα βιβλίων (φάρμακα 6%Φ.Π.Α.)	421.358,47	32,02%
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (φάρμακα 6%Φ.Π.Α.)	403.324,67	26,37%

Έτος 2018		Σ.Μ.Κ.
Έσοδα βιβλίων (φάρμακα 6%Φ.Π.Α.)	410.044,66	23,13%
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (φάρμακα 6%Φ.Π.Α.)	420.868,93	26,38%

- Για τον προσδιορισμό του Σ.Μ.Κ. στα παραφαρμακευτικά και στα καλλυντικά, ο έλεγχος με το υπ' αριθμ./06-07-2023 αίτημά του, ζήτησε από την προσφεύγουσα τη γνωστοποίηση των τιμών πώλησης σε ένα σημαντικό δείγμα από τα πιο εμπορεύσιμα αγαθά αυτών των

κατηγοριών, επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε. Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές αγοράς των βιβλίων και τις τιμές πώλησης που η ίδια παρείχε για τα συγκεκριμένα είδη προσδιόρισε το μέσο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους στα παραφαρμακευτικά είδη (είδη με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%) σε 25,02% στο έτος 2017 και σε 26,64% στο έτος 2018. Δεδομένου ότι στα παραφαρμακευτικά είδη συμπεριλαμβάνονται και οι πωλήσεις παιδικού γάλακτος, οι οποίες αποτελούν ένα μεγάλο μέρος των πωλήσεων των συγκεκριμένων ειδών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της κατηγορίας των παραφαρμακευτικών ειδών χρησιμοποιώντας ως Σ.Μ.Κ. επί του κόστους 21% και στα δύο έτη. Από τη σύγκριση των ακαθάριστων εσόδων των βιβλίων και των ακαθάριστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος επέλεξε τα μεγαλύτερα, ως εξής:

Έτος 2017		Σ.Μ.Κ.	Αγορές χρήσης – Κόστος πωληθέντων
Έσοδα βιβλίων (παραφαρμακευτικά 13%Φ.Π.Α.)	25.780,71	-26,78%	35.209,65
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (παραφαρμακευτικά 13%Φ.Π.Α.)	42.603,67	21,00%	

Έτος 2018		Σ.Μ.Κ.	Αγορές χρήσης – Κόστος πωληθέντων
Έσοδα βιβλίων (παραφαρμακευτικά 13%Φ.Π.Α.)	26.876,95	-30,46	38.649,06
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (παραφαρμακευτικά 13%Φ.Π.Α.)	46.765,36	21,00%	

- Για την κατηγορία των καλλυντικών (είδη με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%), ο μέσος Σ.Μ.Κ. επί του κόστους προσδιορίστηκε σε 28% στο έτος 2017 και σε 27,18% στο έτος 2018.

Βάσει των ως άνω Σ.Μ.Κ. η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ανά κατηγορία ειδών (φάρμακα, παραφαρμακευτικά και καλλυντικά) και συγκρίνοντάς τα με τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων ανά κατηγορία ειδών, επέλεξε τα μεγαλύτερα ως εξής:

Έτος 2017		Σ.Μ.Κ.	Αγορές χρήσης – Κόστος πωληθέντων
Έσοδα βιβλίων (καλλυντικά 24%Φ.Π.Α.)	10.202,24	-68,69%	32.581,16
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (καλλυντικά 24 %Φ.Π.Α.)	41.703,88	28,00%	

Έτος 2018		Σ.Μ.Κ.	Αγορές χρήσης – Κόστος πωληθέντων
Έσοδα βιβλίων (καλλυντικά 24%Φ.Π.Α.)	43.034,22	36,88%	31.438,74
Έσοδα έμμεσης τεχνικής (καλλυντικά 24%Φ.Π.Α.)	39.983,79	27,18%	

(Οι ως άνω προσδιορισμοί παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 26 ως 34 της από 09-10-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, καθώς και στην έκθεση Φ.Π.Α.).

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα μετέτρεψε το σύνολο των αγορών σε πωλήσεις, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν διενήργησε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της στο τέλος των ετών 2017 & 2018, και επέλεξε οικειοθελώς να φορολογηθεί με τη μετατροπή των αγορών του κάθε έτους σε κόστος πωληθέντων.

Επειδή, οι αγορές των εμπορευμάτων ήταν πολύ τακτικές, ενώ, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η επικαλούμενη από την ίδια, σημαντική αυξομείωση των αποθεμάτων της, με την οποία επιχειρεί να αιτιολογήσει τη σημαντική μεταβολή του Σ.Μ.Κ. των βιβλίων ανά είδος, από το ένα έτος στο άλλο. Για παράδειγμα, δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά που να αποδεικνύουν μεγάλες αγορές συγκεκριμένων ειδών στο τέλος του έτους 2017, τα οποία να δικαιολογούν τις μειωμένες πωλήσεις καλλυντικών στο έτος 2017. Η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο των γενικών διατάξεων δεν αμφισβήτησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων, ούτε προέβη σε έλεγχο μετακίνησης πωλήσεων μεταξύ ειδών με διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., αλλά, λαμβάνοντας υπόψη τη μη σύνταξη απογραφής και τη συνεχή ροή στις αγορές εμπορευμάτων, ορθώς θεώρησε σταθερό το απόθεμα ανά έτος και προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική, λαμβάνοντας υπόψη ως κόστος πωληθέντων το δηλωθέν στα βιβλία (Ε3).

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **06-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.

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

1)Επί της με αριθμό/09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	17.360,33 €	17.360,33 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.680,17 €	8.680,17 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.917,60 €	2.917,60 €
Συνολικό ποσό	28.958,10 €	28.958,10 €

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/09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.031,33 €	8.031,33 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.015,67 €	4.015,67 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.231,20€	1.231,20 €
Συνολικό ποσό	13.278,20 €	13.278,20 €

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/09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος		5.535,44 €	5.535,44 €	5.535,44 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.		2.767,72 €	2.767,72 €	2.767,72 €
Συνολικό ποσό προς καταβολή		8.303,16 €	8.303,16 €	8.303,16 €
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	5.390,30 €		0,00 €	5.390,30 €

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/09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		5.605,11 €	5.605,11 €	5.605,11 €
Πρόστιμο άρ.58Α Κ.Φ.Δ.		2.802,56 €	2.802,56 €	2.802,56 €
Συνολικό ποσό προς καταβολή		8.407,67 €	8.407,67 €	8.407,67 €
Υπόλοιπο ποσό προς έκπτωση	3.681,32 €		0,00 €	3.681,32 €

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