



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09-12-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2608

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639, Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aa.de.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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' 1440/27-04-2017) και

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

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 10/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14182 (ELENXIS 4508985) ενδικοφανή προσφυγή της «Γιαμένη Καλλιόπης του Κωνσταντίνου», με Α.Φ.Μ. 115167094, αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο)» και έδρα στη «Ζηλευτή», Τ.Κ. 42100, Ν. Τρικάλων, κατά των με αριθμό: α) 207/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) 208/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) 209/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 και δ) 210/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την από 10-07-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 10-07-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14182 (ELENXIS 4508985) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 207/12.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 4.137,07€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 2.068,54€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 401,27€, ήτοι συνολικά ποσό 6.606,88€.

Με την υπ' αριθμ. 208/12.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 4.391,46€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 2.195,73€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 459,06€, ήτοι συνολικά ποσό 7.046,25€.

Με την με αριθμό 209/12.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 3.919,24€ βάσει δηλώσεως, σε 1.093,30€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 2.825,94€.

Με την με αριθμό 210/12.06.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 499,07€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, ποσού 249,54€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 748,61€ και δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 5.264,83€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. και της Ε. 2016/31-1-2020, με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (μέθοδος της αρχής αναλογιών), για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. 129/0/24-05-2021 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Πρώτος λόγος

Μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής αναλογιών», καθότι δεν συνυπολογίσθηκαν οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας του φαρμακείου της, το οποίο βρίσκεται σε κοινότητα με 387 μόνιμους κατοίκους.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής αναλογιών, ως προς τον προσδιορισμό του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους που εφαρμόσθηκε από τον έλεγχο, βάσει των πινάκων συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, καθότι υπήρξε μείωση των τιμών αυτών, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη και δεν λήφθηκε υπόψη το απόθεμα τέλους χρήσης που ανέρχεται σε ποσοστό 20%.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/22 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «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 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: {...} 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».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: **Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας** αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...] **Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».**

Επειδή η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α.1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξάντλησε 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 της προσφεύγουσας και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν είτε από την ελεγχόμενη είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους, Υπουργείο Υγείας)

Επειδή, στο άρθρο 9 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες. 1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων. 3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους».

Επειδή, στην κρίνόμενη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή ενήργησε κατ' εφαρμογή του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου και ειδικότερα της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και της ερμηνευτικής εγκυκλίου Ε. 2015/31-1-2020, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του προαναφερόμενου άρθρου, η οποία είναι δεσμευτική για τη Φορολογική Διοίκηση, καθώς και τις οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη ορθή εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής αναλογιών», καθότι δεν συνυπολογίσθηκαν οι ειδικές συνθήκες λειτουργίας του φαρμακείου της τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 32 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, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «.. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να

χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, με την Ε. 2015/31-1-2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1. [...] Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους. Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...]».

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της προσφεύγουσας, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά κέρδη της, βάσει ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους επί κόστους των φαρμάκων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (Γενικές Διατάξεις), έλαβε υπόψη μόνο την σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας για τις τιμές αυτών (Άρθρο 3 παρ.2 Υ.Α.Γ.Π./οικ. 90552/2016-ΦΕΚ 3890/β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων) και συγκεκριμένα το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 εκδόθηκαν, η απόφαση Α. 1008/27-1-2020 και η εγκύκλιος Ε. 2016/31-1-2020 εφαρμογής των περιπτώσεων α' (της αρχής των αναλογιών) και δ' (της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α.1293/2019, ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, 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 Κ.Φ.Δ.. 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 Κ.Φ.Δ. .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 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 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 και 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 εγκύκλιο 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: α) επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, β) 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 και γ) 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 2^ο.** 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 περισσότερων 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 πρόσωπου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. {...} 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....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1019/16-01-2015 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προβλέπεται ότι: «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής». 1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ιδίου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014. 2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες:...2.22. Φαρμακείο...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τη θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου, την 12-06-2024, της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι: α) Η φορολογική αρχή στα πλαίσια του ελέγχου με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις», κατ' αρχήν, αντλώντας στοιχεία από τρίτες πηγές (Υπουργείο Υγείας Αριθμ. Γ.Π./οικ. 6177/11.7.2014 - Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων- Άρθρο 3), προσδιόρισε σταθμισμένο μέσο συντελεστή μικτού κέρδους με τον οποίο λειτουργούσε η ελεγχόμενη στο 28,17% επί του κόστους πωληθέντων των φαρμάκων που υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, για το φορολογικό έτος 2018 και στο 28,70%, για το φορολογικό έτος 2019. Για τα λοιπά προϊόντα που υπάγονται στον συντελεστή Φ.Π.Α. 13%, ήτοι παραφαρμακευτικά προϊόντα ο Συντελεστής Μικτού Κέρδους (Σ.Μ.Κ.), κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προσδιορίσθηκε σε ποσοστά 20% και 21%, αντίστοιχα και για υπόλοιπα προϊόντα με συντελεστή φπα 24% ο Σ.Μ.Κ., σε ποσοστά 29% και 30%, αντίστοιχα, με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης), β) Τα κρινόμενα φορολογικά έτη, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθότι το ποσό του δηλούμενου

οικογενειακού της εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών της δαπανών διαβίωσης» και γ) Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, για τα φάρμακα, τα παραφαρμακευτικά προϊόντα (αναλώσιμα, τις παιδικές τροφές κ.λ.π) και τα καλλυντικά, τις κρέμες κ.λ.π. αγαθά, βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων) και αντλώντας στοιχεία από τρίτες πηγές, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε.2016/2020, κατόπιν έκδοσης της από 11-03-2024 αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως παρακάτω:

«Το κόστος πωληθέντων ανά κατηγορία Φ.Π.Α, καθώς και τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα κάθε κατηγορίας αγαθών προσδιορίζονται αναλυτικά, ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Φ.Π.Α.				
	ΦΠΑ 6%	ΦΠΑ 13%	ΦΠΑ 24%	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	106.975,58	4.451,39	3.470,89	114.897,86
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	106.975,58	4.451,39	3.470,89	114.897,86

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 6% Χ (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = $106.975,58 \times (1 + 0,2817) = 137.110,60 \text{ €}$.

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 13% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 13% Χ (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = $4.451,39 \times (1 + 0,20) = 5.341,67 \text{ €}$

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 24% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 24% Χ (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = $3.470,89 \times (1 + 0,29) = 4.477,45 \text{ €}$

Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, του φορολογικού έτους 2018, με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της «Αρχής των Αναλογιών» προσδιορίζονται, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		
	ΚΛΑΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΠΟΣΑ €
	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 6% (ΦΑΡΜΑΚΑ)	137.110,60
+	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 13% (ΠΑΡΑΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ)	5.341,67
+	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 24% (ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ)	4.477,45
=	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: «ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ»	146.929,72
-	Μείον: ποσά REBATE	(708,86)
=	ΤΕΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ:	146.220,96

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Φ.Π.Α.				
	ΦΠΑ 6%	ΦΠΑ 13%	ΦΠΑ 24%	ΣΥΝΟΛΟ €
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	101.499,88	3.901,10	3.512,85	108.913,83
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	101.499,88	3.901,10	3.512,85	108.913,83

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 6% X (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = 101.499,88 X (1 + 0,2870) = 130.630,35 €

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 13% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 13% X (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = 3.901,10 X (1 + 0,21) = 4.720,33 €

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου δραστηριότητας υπαγόμενου στο συντελεστή Φ.Π.Α. 24% = Κόστος πωληθέντων με Φ.Π.Α. 24% X (1 + Περιθωρίου μικτού κέρδους (%) επί του κόστους πωλήσεων) = 3.512,85 X (1 + 0,30) = 4.566,71 €

Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, του φορολογικού έτους 2019, με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της «Αρχής των Αναλογιών» προσδιορίζονται, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
	ΚΛΑΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΠΟΣΑ €
	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 6% (ΦΑΡΜΑΚΑ)	130.630,35
+	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 13% (ΠΑΡΑΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ)	4.720,33
+	ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 24% (ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ)	4.566,71
=	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: «ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ»	139.917,38
-	Μείον: ποσά REBATE	(1.131,90)
=	ΤΕΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ:	138.785,48

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και ατεκμηρίωτα ότι: «ο προσδιορισμός από τον έλεγχο του μέσου σταθμικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους των συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, αναλωσίμων, παιδικών τροφών, καλλυντικών, κρεμών κ.λ.π. αγαθών, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, είναι εσφαλμένος, καθώς μειώθηκαν οι τιμές αγοράς των φαρμάκων, χωρίς να προσδιορίζει, κατ' αρχήν στην ελεγκτική αρχή και εν συνεχεία με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, το επιτυγχανόμενο μέσο σταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους των αγαθών αυτών (φαρμάκων)».

Επειδή, ακολούθως, παραθέτει αποσπασματικά δέκα επτά (17) αγαθά (φάρμακα), τα οποία δεν αποτελούν αντιπροσωπευτικό δείγμα του συνόλου των αγαθών που εμπορεύεται, με μειωμένη τιμή προμήθειας αυτών, κατά το φορολογικό έτος 2018, η οποία όμως δεν ασκεί επίδραση στο επιτυγχανόμενο ποσοστό μικτού κέρδους της, καθότι αφενός η τιμή λιανικής πώλησης αυτών είναι προκαθορισμένη από τον προμηθευτή της, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων», υπ' αριθμ. Γ.Π./οικ. 6177/11.7.2014 Υπουργείου Υγείας, επομένως και ο συντελεστής μικτού κέρδους των εν λόγω εμπορευμάτων (φάρμακα) και αφετέρου οι μειωμένες τιμές αγοράς φαρμάκων εμπεριέχονται στο κόστος πωληθέντων, ως στοιχείο του κόστους, επί του οποίου εφαρμόστηκε ο συντελεστής των φαρμάκων (συντελεστής Φ.Π.Α. 6%).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η ατομική οντότητα δεν υποχρεούται στη διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων της στο τέλος κάθε φορολογικού έτους και δεν προέβη σε προαιρετική διενέργεια αυτής, ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «Αφενός το επίπεδο της δραστηριότητάς της (εκμετάλλευση Φαρμακείου) και αφετέρου το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρησή της διατηρεί σημαντικά αποθέματα στο

τέλος κάθε χρήσης (31/12), που ανέρχονται σε ποσοστό 20%, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, έτσι ώστε να είναι εφικτή η ανταπόκριση στην ζήτηση φαρμάκων, παραφαρμακευτικών κ.λ.π. ειδών από τους πελάτες της, τα οποία δεν λήφθηκαν υπόψη της τη φορολογική αρχή».

Επειδή, η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει τον αρνητικό συντελεστή μικτού κέρδους της ποσοστού, -1,12% και -6,80%, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, **επικαλείται γενικά και αόριστα** ότι, για τα είδη αυτά (φάρμακα) υπάρχει η ανάγκη τήρησης ποσότητας αποθεμάτων, ποσοστού 20%, χωρίς ωστόσο σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύει προσηκόντως από την πλευρά της ότι υφίσταται το γεγονός αυτό, στο τέλος κάθε φορολογικού έτους και να **προβαίνει σε διενέργεια προαιρετικής απογραφής** των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων. Επί πλέον, καθώς αφενός οι αγορές της ανέρχονται σε 114.897,86€ και 111.613,83€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, ήτοι η απόκλιση αυτών από έτος σε έτος είναι ανεπαίσθητη και αφετέρου η απογραφή τέλους χρήσης είναι η αρχική απογραφή επόμενης χρήσης, η λήψη απογραφής τέλους χρήσης των ειδών της με ποσοστό 20%, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν επηρεάζει ουσιαστικά το πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους της και κατ' επέκταση τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματά της, που εν προκειμένω είναι ζημίες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 12-06-2024, θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής, φορολογικών ετών 2018 και 2019, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.**

Επειδή, η προσφεύγουσα για τις υπ αριθμ., 209/12.06.2024 και 210/12.06.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικών περιόδων 1.1-31.12.2018 και 1.1-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, **δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.**

Επειδή, αναφορικά με τα πρόστιμα ανακριβούς υποβολής δηλώσεων που επιβλήθηκαν επί της διαφοράς του κύριου φόρου, λανθασμένα αναγράφεται επί των προσβαλλόμενων πράξεων ότι αφορούν πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, αντί του ορθού, πρόστιμα του άρθρου 58 και 58^Α του Ν. 4987/2022, αντίστοιχα, καθώς κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, στα οποία αφορά η ανακρίβεια των δηλώσεων εφαρμοστέος νόμος είναι ο Ν. 4987/2022, συνεπώς τροποποιούμε με την παρούσα απόφαση τη νομική βάση.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω προσδιορίζονται τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα των κρινόμενων φορολογικών ετών, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των άρθρων 21 έως και 29 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως παρακάτω:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	113.623,73	146.220,96	146.220,96	32.597,23
(+)ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	113.623,73	146.220,96	146.220,96	32.597,23
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ (α)	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	114.897,86	114.897,86	114.897,86	0,00
(-)ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (β)	114.897,86	114.897,86	114.897,86	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ (γ)= (α)-(β)	-1.274,13	31.323,10	31.323,10	32.597,23
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	7.717,92	7.717,92	7.717,92	0,00
(+)ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00

(=)ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	-8.992,05	23.605,18	23.605,18	32.597,23
(+)ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ ΦΟΡ/ΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	361,44	361,44	361,44	32.597,23
(=)ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤ/ΜΑΤΑ	-8.630,61	23.966,62	23.966,62	32.597,23
(-)ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	0,00	5.161,76	5.161,76	5.161,76
(=)ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-8.630,61	18.804,86	18.804,86	27.435,47

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	104.498,52	138.785,48	138.785,48	34.286,96
(+)ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	104.498,52	138.785,48	138.785,48	34.286,96
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ (α)	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	111.613,83	108.913,83	108.913,83	-2.700,00
(-)ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (β)	111.613,83	108.913,83	108.913,83	-2.700,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ (γ)= (α)-(β)	-7.115,31	29.871,65	29.871,65	36.986,96
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	9.947,91	9.947,91	9.947,91	0,00
(+)ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	-17.063,22	19.923,74	19.923,74	36.986,96
(+)ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	37,45	37,45	37,45	
(=)ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-17.025,77	19.961,19	19.961,19	36.986,96
(+)ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΖΗΜΙΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
(=)ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	-17.025,77	19.961,19	19.961,19	36.986,96

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **10-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **14182 (ELENXIS 4508985)** ενδικοφανούς προσφυγής της «**Γιαμένη Καλλιόπης του Κωνσταντίνου**», με Α.Φ.Μ. **115167094**, αντικείμενο εργασιών «**λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο)**» και έδρα στη «**Ζηλευτή**», Τ.Κ. 42100, Ν. Τρικάλων, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α) **207/12.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) **208/12.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) **209/12.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018 και δ) **210/12.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1)Επί της υπ' αριθμ. **207/12.06.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του Συζύγου	1.645,92	0,11	0,11	(1.645,81)
	Της Υπόχρεου	5.700,51	24.505,37	24.505,37	18.804,86
Πιστωτικό ποσό		1.278,54			4.137,07
Χρεωστικό ποσό			2.858,53	2.858,53	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		180,00	180,00	180,00	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		36,00	36,00	36,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			2.068,54	2.068,54	2.068,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			401,27	401,27	401,27
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		(1.062,54)	5.544,34	5.544,34	6.606,88

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

2)Επί της υπ' αριθμ. 208/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του Συζύγου	1.659,31	1.345,00	1.345,00	(314,31)
	Της Υπόχρεου	5.700,05	25.661,34	25.661,34	19.961,29
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		712,72	5.104,18	5.104,18	4.391,46
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		180,00	180,00	180,00	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		36,00	36,00	36,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			2.195,73	2.195,73	2.195,73
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			459,06	459,06	459,06
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		928,72	7.974,97	7.974,97	7.046,25

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ. 209/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018

Φορολογική περίοδος 01.01.-31.12.2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	25.954,11	58.551,34	58.551,34	32.597,23
Αξία φορολογητέων εισροών	28.907,22	28.907,22	28.907,22	0,00
Φόρος εκροών	1.670,35	4.496,29	4.496,29	2.825,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.589,59	5.589,59	5.589,59	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.919,24	1.093,30	1.093,30	(2.825,94)
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.919,24	1.093,30	1.093,30	(2.825,94)

4) Επί της υπ' αριθμ. 210/12.06.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019

Φορολογική περίοδος 01.01.-31.12.2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	104.498,52	138.795,48	138.795,48	34.296,96
Αξία φορολογητέων εισροών	110.791,42	110.791,42	110.791,42	0,00
Φόρος εκροών	6.543,59	9.481,55	9.481,55	2.937,96
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.808,42	8.982,48	8.982,48	(2.825,94)
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.264,83			(5.264,83)
Χρεωστικό υπόλοιπο		499,07	499,07	499,07
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022		249,54	249,54	249,54
Σύνολο φόρου για καταβολή		748,61	748,61	748,61
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.264,83			(5.264,83)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.