



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2747

**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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 **30-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του με ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών*» και έδρα στην, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α).../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **β).../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **γ) .../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **δ).../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **ε).../02-07-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.53 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθμ./05-08-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30/07/2024** 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 **.../02-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 18.631,69€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 9.315,85€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.952,80€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.900,34€**.
- Με την με αριθμό **/02-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 10.439,49€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 5.219,75€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.578,54€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.237,78€**.
- Με την με αριθμό **.../02-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης κατά 1.392,36€ (από 2.650,69€ σε 1.258,33€).
- Με την με αριθμό **.../02-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 1.642,18€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 821,09€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.436,27€**.

- Με την με αριθμό/**02-07-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 02-07-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στην προσφεύγουσα, η οποία έχει ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών*» και δευτερεύουσα από 18-05-2019 «*Υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο*», δυνάμει της υπ' αριθμ. ./.../.../07-02-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2018-2019. Κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./10-05-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018 και αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 βάσει των οποίων απορρίφθηκαν στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες μισθοδοσίας και δόσεων δανείου ύψους 33.523,47€ στο έτος 2018 και 33.748,61€ στο έτος 2019, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά, ούτε τα αποδεικτικά πληρωμής των δαπανών μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος.

Κατά την ελεγκτική επαλήθευση του άρθρου 11 της Α.1293/2019 διαπιστώθηκε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ήτοι το εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική επιχείρηση του φαρμακείου με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Κατόπιν αυτού, κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../25-04-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./17-05-2024 υπόμνημα. Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας 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. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης, άρθρο 30 παρ.5 του Π.Δ 186/1992. Ουδέποτε κλήθηκε για να ακουστούν οι απόψεις της, παρά μόνο ο αρμόδιος ελεγκτής επιβεβαίωσε τις αρχικές διαπιστώσεις με ελάχιστες διορθώσεις. Ο έλεγχος ενεργώντας

αυθαίρετα και επιπόλαια κατέληξε, με σύντομες διαδικασίες, χωρίς επιστάμενο έλεγχο ως απαιτείται, σε αόριστα και αναπρόδευκτα συμπεράσματα, τα οποία είναι ανακριβή και δεν έχουν καμία σχέση με την πραγματικότητα.

2. Παραβίαση του νομικού πλαισίου που διέπει τις περαιώσεις φορολογικών χρήσεων. Εξωλογιστικός έλεγχος γίνεται όταν τα βιβλία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή και εφόσον οι πλημμέλειες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών διαπιστώσεων. Δεν αιτιολογείται με σαφή και ορισμένο τρόπο πως εξάγεται το εντελώς αυθαίρετο συμπέρασμα του ελεγκτή. Αόριστα και έωλα η ως άνω έκθεση καταλήγει στο συμπέρασμα περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τα σχετικά παραστατικά της επιχείρησης. Δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και τα γεγονότα που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της υποτιθέμενης παράβασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, όπως αντικαταστάθηκε με το ν.4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το ν.4987/2022 και παραπέμπει στο ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι **«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.**

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, με το υπ' αριθμ./29-04-2024 έγγραφό του κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. .../25-04-2024 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις φόρων και προστίμου, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ./17-05-2024 υπόμνημα. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επί των προσωρινών αποτελεσμάτων συνέταξε τις από 02-07-2024 εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 έχουν ρητά καταργηθεί με την Υποπαράγραφο Ε' του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4987/2022 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 εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

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

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

Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

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

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

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

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

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών

δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#).

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

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

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) **Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση**. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), **στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους)**. Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Ε. Λοιπά θέματα

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

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

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί

παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στον έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα έτη 2018 & 2019 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, ήτοι ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών.

Επειδή, κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε το σύνολο των φορολογικών αρχείων, βάσει των οποίων ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και δέχθηκε τα δηλωθέντα έσοδα και αγορές, ενώ απέρριψε δαπάνες ύψους 33.523,47€ στο έτος 2018 και 33.748,61€ στο έτος 2019 ως λογιστικές διαφορές που αφορούν μισθοδοσία και επαγγελματικά δάνεια για τα οποία δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά. Από τα προσκομισθέντα βιβλία και τις δηλώσεις διαπιστώθηκε ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο η προσφεύγουσα εμπορεύεται φάρμακα που εντάσσονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. (6%), και λοιπά είδη με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% & 24%, με το ποσοστό συμμετοχής ως προς τις αγορές και ως προς τις πωλήσεις του κάθε είδους να διαμορφώνεται ως εξής (σελ. 60&63 της οικείας έκθεσης ελέγχου):

ΕΤΟΣ 2018	6%	13%	24%	ΣΥΝΟΛΑ
Αγορές χρήσης	258.395,16	20.419,75	15.528,28	294.343,19
Ποσοστό επί αγορών	87,79%	6,94%	5,28%	100,00%
Πωλήσεις	316.481,36	20.932,91	7.308,72	344.722,99
Ποσοστό επί πωλήσεων	91,81%	6,07%	2,12	100,00%

ΕΤΟΣ 2019	6%	13%	24%	ΣΥΝΟΛΑ
Αγορές χρήσης	226.292,66	23.277,07	15.274,54	264.794,27
Ποσοστό επί αγορών	85,46%	8,77%	5,77%	100,00%
Πωλήσεις	288.961,26	23.373,06	14.389,61	326.723,93
Ποσοστό επί πωλήσεων	88,44%	7,15%	4,40%	100,00%

και με το συντελεστή μικτού κέρδους να διαμορφώνεται ως εξής (σελ. 61&64):

ΕΤΟΣ 2018	ΠΟΣΑ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	344.722,99
Κόστος πωληθέντων	294.343,19
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	50.379,80

Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	17%
Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	15%
ΕΤΟΣ 2019	ΠΟΣΑ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	326.723,93
Κόστος πωληθέντων	264.794,27
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	60.776,24
Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	23%
Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	19%

ενώ διαπιστώθηκε ότι το 98% των συνολικών αγορών της προσφεύγουσας προέρχεται από έναν προμηθευτή, το Συνεταιρισμό Φαρμακοποιών Καρδίτσας (ΣΥ.ΦΑ.Κ.) (σελ.68 έκθεσης φ.ε.).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου (συγκεντρωτικές και αναλυτικές εσόδων – εξόδων, καρτέλα προμηθευτή ΣΥ.ΦΑ.Κ. και πίνακες κατανομής φαρμάκων ανά τιμή) που απεστάλησαν στην Υπηρεσία μας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, διαπιστώθηκε ότι από την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα αναλυτική καρτέλα προμηθευτή και από τα τιμολόγια αγορών του ως άνω προμηθευτή, ο έλεγχος κατένειμε τα φάρμακα που αγόρασε η προσφεύγουσα από το ΣΥ.ΦΑ.Κ. ανά τιμή και με βάση το συντελεστή μικτού κέρδους που ορίζουν οι Κ.Υ.Α. του Υπουργείου Υγείας (σελ. 65 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος) και προσδιόρισε το σταθμισμένο Σ.Μ.Κ. επί του κόστους ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΦΕ 2018 ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (markup) Φαρμακείου (%)	Χονδρική Τιμή (€)
60,00%	30%	0,00 - 50,00
20,00%	20%	50,01 - 100
10,00%	16%	100,01 - 150
5,00%	14%	150,01 - 200
3,00%	12%	200,01 - 300
2,00%	10%	200,01 - 300

ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΦΠΑ 6%	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ
ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ
Σ.Μ.Κ	Α.Φ.Μ. 096061246
149.267	60,00%
49.755	20,00%
24.877	10,00%
12.438	5,00%
7.463	3,00%
4.975	2,00%
248.779,86	100,00%

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ
ΣΕΛΙΔΕΣ 46 (1/1/2018-31/12/2018)
ΣΥΦΑΚ ΑΕ

<u>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ</u> <u>ΦΑΡΜΑΚΩΝ</u> <u>ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ</u>	<u>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ</u> <u>ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ</u> <u>ΕΤΟΥΣ 2018</u>	<u>ΣΤΑΘΜΙΣΗ</u> <u>Σ.Μ.Κ.</u> <u>(%)</u>
<u>(Α)</u>	<u>(Β)</u>	<u>(Α*Β)</u>
60,00%	30%	18,00%
20,00%	20%	4,00%
10,00%	16%	1,60%
5,00%	14%	0,75%
3,00%	12%	0,45%
2,00%	10%	0,20%
100,00%	ΣΥΝΟΛΟ	25,00%

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

<u>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ</u> <u>ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΦΕ 2019</u> <u>ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ</u>	<u>Ποσοστό Μικτού Κέρδους</u> <u>(markup)</u> <u>Φαρμακείου (%)</u>	<u>Χονδρική</u> <u>Τιμή</u> <u>(€)</u>
60,00%	30%	0,00 - 50,00
20,00%	20%	50,01 - 100
10,00%	16%	100,01 - 150
5,00%	14%	150,01 - 200
3,00%	12%	200,01 - 300
2,00%	10%	200,01 - 300

<u>ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ</u> <u>ΦΠΑ 6%</u>	<u>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ</u>
<u>ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ</u>	<u>ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ</u>
<u>Σ.Μ.Κ</u>	<u>Α.Φ.Μ. 096061246</u>
135.618	60,00%
45.205	20,00%
22.602	10,00%
11.301	5,00%
6.780	3,00%
4.520	2,00%
226.026,60	100,00%

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ
ΣΕΛΙΔΕΣ 45 (1/1/2019-31/12/2019)
ΣΥΦΑΚ ΑΕ

<u>ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΩΝ</u> <u>ΦΑΡΜΑΚΩΝ</u> <u>ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ</u>	<u>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ</u> <u>ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ</u> <u>ΕΤΟΥΣ 2019</u>	<u>ΣΤΑΘΜΙΣΗ</u> <u>Σ.Μ.Κ.</u> <u>(%)</u>
<u>(Α)</u>	<u>(Β)</u>	<u>(Α*Β)</u>

60,00%	30%	18,00%
20,00%	20%	4,00%
10,00%	16%	1,60%
5,00%	14%	0,75%
3,00%	12%	0,45%
2,00%	10%	0,20%
100,00%	ΣΥΝΟΛΟ	25,00%

Σε ότι αφορά τα λοιπά πωλούμενα είδη που εντάσσονται σε συντελεστές Φ.Π.Α. 13% & 24% (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας, λοιπά εμπορεύσιμα αγαθά), ο έλεγχος προσδιορίζει το ποσοστό μικτού κέρδους σε 25% επικαλούμενος ομοειδείς επιχειρήσεις.

Τον ως άνω σταθμισμένο Σ.Μ.Κ. ο έλεγχος εφάρμοσε επί του δηλωθέντος κόστους πωληθέντων που ταυτίζεται με τις αγορές χρήσης, καθώς η προσφεύγουσα δεν διενεργεί απογραφή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο της Αρχής των αναλογιών ως εξής, (σελ. 70 της έκθεσης φ.ε.):

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑΑΡΧΕΙΑ	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Κόστος Πωληθέντων Εμπορευσίμων Αγαθών ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ε.Α.Ι1.	294.343,19	264.794,27
Πλέον	$294.343,19 \times 0,25 = 73.585,80$	$264.794,27 \times 0,25 = 66.198,56$
Αναλογία 25% περιθωρίου Μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων	$294.343,19 \times 1,25 = 367.928,99$	$264.794,27 \times 1,25 = 330.992,83$
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου	367.928,99	330.992,83
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	344.722,99	326.723,93
Διαφορά ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα (ΑΡΘΡΟ 28 - ΠΑΡ. 2 - Κ.Φ.Ε.)	23.206,00	4.268,90

Δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική είναι μεγαλύτερα των δηλωθέντων, λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ανά ελεγχόμενο έτος (σελ.100 & 104 της οικείας έκθεσης ελέγχου), και βάσει αυτών η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος , προς όφελος του φορολογούμενου, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα των εκροών που προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, στο σύνολό τους (23.206,00€ για το έτος 2018 και 4.268,90€ για το έτος 2019) με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%.

Κατόπιν αυτού, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο γενικών διατάξεων αποδέχθηκε ότι τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων των ελεγχόμενων ετών μεταφέρθηκαν ορθά στις οικείες δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, από το συνολικό κόστος πωληθέντων έτους 2019 ύψους 264.794,27€, αγορές ύψους 6.027,96€ προέρχονται από το υποκατάστημα με αντικείμενο εργασιών «αναψυκτήριο», με αποτέλεσμα ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του φαρμακείου με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών να διαμορφώνεται ως εξής: $258.766,31 \times 25\% = 64.691,58\text{€}$ μικτό κέρδος, ήτοι ακαθάριστα έμμεσης τεχνικής 323.457,89€ πλέον δηλωθέντα ακαθάριστα από τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος 8.582,95€, ήτοι συνολικά ακαθάριστα έσοδα 332.040,84€ και επομένως τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ ΦΑΡΜΑΚΕΙΟΥ	0,00	0,00	323.457,89
ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	8.582,95
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	326.723,93	330.992,83	332.040,84
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	-264.794,27	-264.794,27	-264.794,27
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	61.929,66	66.198,56	67.246,57
(μείον) ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	60.776,24	60.776,24	60.776,24
(πλέον) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		33.748,61	33.748,61
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	1.153,42	39.170,93	40.218,94
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ			39.170,93

Επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, τα τελικά καθαρά κέρδη έτους 2019 παραμένουν όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την υπ'αριθμ. .../02-07-2024 πράξη προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30-07-2024** 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 **.../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	18.631,69 €	18.631,69 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	9.315,85 €	9.315,85 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.952,80 €	2.952,80 €
Συνολικό ποσό	30.900,34 €	30.900,34 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024

2)Επί της με αριθμό **..../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.439,49 €	10.439,49 €
Πρόστιμο αρ.58 του ν.4987/2022	5.219,75 €	5.219,75 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.578,54 €	1.578,54 €
Συνολικό ποσό	17.237,78€	17.237,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

3)Επί της με αριθμό **.../02-07-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό σε επόμενη περίοδο	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.650,69€	1.258,33€	1.258,33€	1.392,36

4)Επί της με αριθμό .../02-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Κύριος φόρος		1.642,18 €	1.642,18 €	1.642,18 €
Πρόστιμο άρ.58Α ν.4987/2022		821,09 €	821,09 €	821,09 €
Συνολικό ποσό προς καταβολή		2.463,27 €	2.463,27 €	2.463,27 €
Υπόλοιπο ποσό προς έκπτωση	6,30 €			6,30 €

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 52 του ν. 5104/2024.

5)Επί της με αριθμό .../02-07-2024 πράξης προστίμου του άρ. 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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