



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12.03.2025

Αριθμός απόφασης: 647

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κάτοικος οδός, Τ.Κ. κατά των:

- Υπ' αριθμ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 - Υπ' αριθμ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 - Υπ' αριθμ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10-31.12.2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 - Υπ' αριθμ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10-31.12.2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
 6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 101.829,99€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 50.915,00€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 20.265,05€, ήτοι συνολικό ποσό 173.010,04€.

Με την υπ' αριθ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 94.374,40€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 47.187,20€, ήτοι συνολικό ποσό 141.561,60€.

Με την υπ' αριθ.23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 2.910,10€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 1.455,05€, ήτοι συνολικό ποσό 4.365,15€.

Με την υπ' αριθ./23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 25.082,31€, πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 12.541,16€, ήτοι συνολικό ποσό 37.623,47€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η με αρ. /15.04.2024 εντολή ελέγχου για την διενέργεια στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών φαρμακείο, μερικός έλεγχος γραφείου, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2019 έως 31.12.2020. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη φορολογία εισοδήματος ελέγχθηκε εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 που προβλέπει τον προσδιορισμό του εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα φορολογικών ετών 2019 και 2020 δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης των εν λόγω ετών.

Για τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επισυναπτόμενες καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από εμπορική δραστηριότητα (Εντυπο Ε3) από τις οποίες προέκυψε συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους:

α) για την φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2019: 0,89%

β) για την φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2020: 2,97%

Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε ως πραγματικό μικτό κέρδος (Μ.Κ.) το ποσοστό 30% επί των αγορών και συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

	2019	2020
Κόστος Πωληθέντων δήλωσης	936.160,57	894.084,77
Πλέον Κόστος πωληθέντων δήλωσης * 30%	280.848,17	268.225,43
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.217.008,74	1.162.310,20

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, έχει στην κατοχή του και ένα ακίνητο με ποσοστό ιδιοκτησίας επικαρπία 100% επί της οδού 236τ.μ. το οποίο χρησιμοποιεί ως έδρα του φαρμακείου του για το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της δραστηριότητας του στις 31.12.2019 και 31.12.2020 ετήσια δαπάνη συνολικού ποσού 3.150,00€. Την συγκεκριμένη δαπάνη όμως δεν μετέφερε, ως όφειλε, ως έσοδο και στην αναλυτική κατάσταση εσόδων από μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Ε2) που συνυπέβαλε με την εκάστοτε δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τον έλεγχο το συνολικό ποσό της συγκεκριμένης δαπάνης προστέθηκε στα δηλωθέντα έσοδα ακίνητης περιουσίας.

Φορολογία εισοδήματος

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

	2019			2020		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	944.498,99	1.217.008,74	272.509,75	920.656,81	1.162.310,20	241.653,39
Μείον αγορές/κόστος πωληθέντων	936.160,57	936.160,57	0,00	894.084,77	894.084,77	0,00
Μείον λοιπά έξοδα	49.623,39	49.623,39	0,00	46.306,14	46.306,14	0,00

Φορολογητέα κέρδη/Ζημίες	-41.284,97	231.224,78	272.509,75	-19.734,10	221.919,29	241.653,39
--------------------------	------------	------------	------------	------------	------------	------------

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	2019			2020		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	15.082,66	18.075,16	2.992,50	17.134,03	20.126,56	2.992,53
Τόκοι - μερίσματα-δικαιώματα	3.229,12	3.229,12	0,00	2.164,85	2.164,85	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	231.224,78	231.224,78	0,00	221.919,29	221.919,29
Φορολογητέο Εισόδημα	18.311,78	252.529,06	234.217,28	19.298,88	244.210,70	224.911,82

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ προσαυξήθηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 με το ποσό των 272.509,75€ και 241.653,39€, αντίστοιχα. Τα εν λόγω ποσά προέκυψαν από τη διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου οι διαφορές που προέκυψαν στα ακαθάριστα έσοδα καταλογίστηκαν στις εκροές της τελευταίας φορολογικής περιόδου έκαστου έτους.

	01.10-31.12.2019			01.10-31.12.2020		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ανάλυση						
Αξία φορολογητέων εκροών	249.540,09	480.764,87	231.224,78	243.680,59	485.333,98	241.653,39
Αξία φορολογητέων εισροών	301.587,40	301.587,40	0,00	226.717,34	226.717,34	0,00
Φόρος εκροών	25.382,05	53.100,38	27.718,33	22.071,76	43.960,23	21.888,47
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.941,28	23.941,28	0,00	18.877,92	18.877,92	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης	26.249,00	26.249,00	0,00	29.217,80	0,00	29.217,80
Πιστωτικό Υπόλοιπο	24.808,23		24.808,23	26.023,96		26.023,96
Χρεωστικό Υπόλοιπο		2.910,10	2.910,10		25.082,31	25.082,31

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ο έλεγχος επικαλείται ότι δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών, χωρίς ωστόσο, να ληφθεί υπ' όψιν το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Από τη μόνη επιτρεπτή στενή ερμηνεία και την αδιάσπικτη γραμματική διατύπωση της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθ. 28 του ν.4172/2013, που αναφέρεται ρητώς στην κάλυψη «προσωπικών δαπανών διαβίωσης» θα πρέπει να εξετάζεται αποκλειστικώς η δυνατότητα καλύψεως των «δαπανών διαβίωσης», όπως ορίζονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε., εν προκειμένω,

ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του, παρανόμως και ανεπιτρέπτως, λοιπές φερόμενες ως «προσωπικές δαπάνες».

2) Ουδόλως αναφέρεται ρητώς ποια είναι η συγκεκριμένη μέθοδος, που χρησιμοποιήθηκε.

3) Τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος για να θεμελιώσει το φερόμενο ως ανεκτό ποσοστό μικτού κέρδους, αφενός - και καθ' ο μέρος συνδέονται με αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας – αφορούν σε τελείως άσχετο με τη φορολογία κανονιστικό πλαίσιο και δεν αναφέρονται σε καμία εγκύκλιο διαταγή της φορολογικής διοικήσεως ως αξιοποιήσιμα μεγέθη και αφετέρου, καθ' όσον φέρεται ότι αποτελούν προϊόν δήθεν «δειγματοληπτικού ελέγχου», δεν περιλαμβάνουν καμία ρητή αναφορά στις πηγές και τα δεδομένα, που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν για τη «δειγματοληψία», ώστε να καθίστανται ελέγξιμα και επαληθεύσιμα.

4) Δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις σχετικά με τα λογιστικά και φορολογικά αρχεία και στοιχεία, που τυχόν να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος του.

5) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με τις γενικές διατάξεις και αφορούσε τόσο στην ατομική επιχειρηματική του δραστηριότητα όσο και στις λοιπές πηγές εισοδημάτων του, δεν διαπιστώθηκαν ουσιώδεις διαφορές.

6) Όσον αφορά στον Φ.Π.Α., δεν επιτρέπεται ως φορολογητέα αξία να λαμβάνεται εκείνη, που προσδιορίζεται με «αντικειμενικά κριτήρια», όπως είναι και οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αλλά αυτή που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

7) Δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός των φορολογητέων εκροών στον Φ.Π.Α. χωρίς αυτοτελή έλεγχο και προσδιορισμό αυτών και με απλή αναπαράγωγή των όσων κρίθηκαν στη φορολογία εισοδήματος, όπως, εν προκειμένω, με την απλή μετατροπή σε φορολογητέες εκροές των φερόμενων ως ακαθαρίστων εσόδων, που υπολογίστηκαν με την εφαρμογή έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

«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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

...

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

...

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύνανται 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 στην από 23.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι ο προσφεύγων εμφανίζει και τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη ζημία αξίας 41.284,97€ και 19.734,10€, αντίστοιχα και συνεπώς ελέγχθηκε εάν συντρέχουν οι

προϋποθέσεις του άρθρου 28 του 4172/2013. Για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα είναι 20.586,75€ και 21.411,00€, αντίστοιχα, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 33.563,54€ και 26.974,99€, όπως απεικονίζεται και στον κατωτέρω πίνακα:

Περιγραφή	2019	2020
Δηλωθέν εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία	15.082,66	17.134,03
(+) Δηλωθέν εισόδημα από Μερίσματα – τόκους	3.229,12	2.164,85
(+) Δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	0,00	0,00
(+) Δηλωθέν εισόδημα συζύγου	1.770,97	1.776,12
(+) Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά προσφεύγοντα	504,00	336,00
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος	20.586,75	21.411,00
(-) πληρωμή φόρων	10.530,70	12.103,77
(-) καταναλωτικές δαπάνες	23.032,84	14.871,11
Σύνολο προσωπικών δαπανών	33.563,54	26.974,88

Επιπλέον, στην από 27.11.2024 έκθεση απόψεων, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επισημαίνονται τα κάτωθι ως προς τον ανωτέρω πίνακα:

- Ενώ έχουν ληφθεί όλα τα δηλωθέντα έσοδα του προσφεύγοντα και της συζύγου του, ως καταναλωτικές δαπάνες έχουν ληφθεί μόνο αυτές όπως συγκεντρωτικά αναφέρονται στο με αριθμό πρωτ. ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2024/16.05.2024 ΕΜΠ (Αρ. πρωτ. εισερχομένου ΚΕΦΟΜΕΠ: ΕΜΠ/16.05.2024) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τμήμα Α.
- Δεν έχουν συμπεριληφθεί σε αυτόν οι δηλωθείσες προσωπικές δαπάνες της συζύγου του, όπως αναφέρονται στον κωδικό 050 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» της εκάστοτε υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και η Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τμήμα Α δεν απέστειλε οποιαδήποτε πληροφόρηση γι' αυτές εφόσον δεν υφίσταται εντολή ελέγχου φορολογικού ελέγχου και για την ίδια.

Επειδή το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι να έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και να εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες πραγματικού εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου (μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω συντρέχει η προϋπόθεση του άρθρου 28§2 ν.4172/2013 και συνεπώς το εισόδημα του προσφεύγοντα **δύνατο να προσδιοριστεί για τα κρινόμενα φορολογικά έτη με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου χωρίς να απαιτείται:**

- α) να έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις σχετικά με τα λογιστικά και φορολογικά αρχεία και στοιχεία, που τυχόν να καθιστούσαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα και
- β) να έχουν διαπιστωθεί ουσιώδεις διαφορές από τον έλεγχο βάσει των γενικών διατάξεων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή εν συνεχεία από τον έλεγχο λόγω της πλήρωσης της προϋπόθεσης του άρθρου 28§2 ν.4172/2013, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 11 έως και 18 της από 23.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου το αντικείμενο της δραστηριότητας του προσφεύγοντα είναι λιανική – χονδρική πώληση φαρμάκων και παραφαρμακευτικών ειδών (ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ) και βάση της με αριθμό Γ.Π./οικ. 58430 – ΦΕΚ Β 1805 – 02.07.2014 Τροποποίηση της Υ.Α. οικ. 49515/10.06.2014 (ΦΕΚ/Β/1530) «Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων», Υπουργικής απόφασης αυτά είναι διατιμημένα και το ποσοστό μικτού κέρδους καθορίζεται από αυτήν. Για τα κρινόμενα φορολογικά έτη ο προσφεύγων έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επισυναπτόμενες καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από εμπορική δραστηριότητα (Εντυπο Ε3) από τις οποίες προκύπτει συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους:

α) για την φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2019 **0,89%**

β) για την φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2020 **2,97%**

Οι εν λόγω συντελεστές είναι πολύ μικρότεροι από τα ποσοστά μικτού που αναφέρει η ανωτέρω υπουργική απόφαση και η οποία παρατίθεται κατωτέρω:

« ...Στην υπουργική απόφαση οικ. 49515/10.6.2014, ΦΕΚ Β/1530/10.06.2024, Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων, προστίθεται στο τέλος το ακόλουθο άρθρο:

Άρθρο 14 Ποσοστά κέρδους

1. Για τους φαρμακέμπορους το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται ως εξής:

α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ) ποσοστό έως 7,8% επί της ανώτατης καθαρής τιμής παραγωγού,

β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 5,4% επί της ανώτατης καθαρής τιμής παραγωγού,

γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 4,9% επί της ανώτατης καθαρής τιμής παραγωγού, όταν αυτή είναι έως 200€,

δ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 1,5% επί της ανώτατης καθαρής τιμής παραγωγού όταν αυτή είναι μεγαλύτερη από 200,01€.

2. Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται ως εξής:

α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα (ΜΗΣΥΦΑ) ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής,

β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής,

γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ σύμφωνα με το κάτωθι πίνακα:

Χονδρική Τιμή	Ποσοστό % Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου
0-50	30.00%

50-100	20.00%
100-150	16.00%
150-200	14.00%
200,01-300	12.00%
300,01-400	10.00%
400,01-500	9.00%
500,01-600	8.00%
600,01-700	7.00%
700,01-800	6.50%
800,01-900	6.00%
900,01-1000	5.50%
1000,01-1250	5.00%
1250,01-1500	4.25%
1500,01-1750	3.75%
1750,01-2000	3.25%
2000,01-2250	3.00%
2250,01-2500	2.75%
2500,01-2750	2.50%
2750,01-3000	2.25%

Τα ανωτέρω ποσοστά μικτού κέρδους αποτελούν ανώτερα όρια στην περίπτωση των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, τόσο για τους χονδρεμπόρους όσο και για τους φαρμακοποιούς και δύναται αυτοί οικειοθελώς να τα μειώνουν και να προσφέρουν τα συγκεκριμένα φαρμακευτικά προϊόντα σε χαμηλότερες τιμές με την προϋπόθεση αναγραφής στο παραστατικό πώλησης.»

Επιπλέον από τον έλεγχο αναφέρονται ως σχετικές και οι κάτωθι Υπουργικές Αποφάσεις:

α) Υπουργική Απόφαση Γ5(α)/οικ. 69976/2015 – ΦΕΚ 1958/Β/11.09.2015 (Κωδικοποιημένη)

β) Υπουργική Απόφαση Γ5(α)/οικ. 90552/2016 – ΦΕΚ 3890/Β/02.12.2016 (Κωδικοποιημένη)

και επισημαίνεται ότι η πώληση σε χαμηλότερη της προτεινόμενης λιανικής τιμής πώλησης, αποτελεί παράβαση σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κώδικα Ελληνικής Φαρμακευτικής Δεοντολογίας.

Επειδή, πέρα των ανωτέρω, από τον έλεγχο διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος των παρακάτω φαρμακευτικών και παραφαρμακευτικών προϊόντων, τα οποία πωλούνται πολύ συχνά στα φαρμακεία, ως προς τις τιμές αγοράς και πώλησης αυτών:

	ΑΓΟΡΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ		Ποσοστό Μ.Κ. επί κόστους
	Τ.Δ.Α.	Καθαρή αξία	Τ.Δ.Α.	Καθαρή αξία	
		A	B	Γ	$\Delta(\Gamma-A)/A \times 100$
.....		1,05	1141	1,4100	34,286%
.....		1,45	1138	1,9600	35,172%

.....		1,22	1125	1,5900	30,328%
.....		5,1	3323	6,4500	26,471%
.....		0,61	1143	1,1000	80,328%
.....		4,08	1182	8,0600	97,549%
.....		2,48	1125	3,3500	35,081%
.....		10,84	1390	14,0900	29,982%
.....		17,35	1333	24,2600	39,827%
.....		1,05	1317	1,4200	35,238%

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι η πλειονότητα των πωλούμενων εμπορευμάτων – φαρμάκων κυμαίνεται με συντελεστή μικτού κέρδους (Μ.Κ.) επί κόστους στο ποσοστό 30% με 35% και μόνο στα παραφαρμακευτικά προϊόντα ο συντελεστής Μ.Κ. επί κόστους έχει διακυμάνσεις.

Επειδή όπως αναλύεται στην από 23.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η πλειονότητα των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντα προέρχεται από πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων τα οποία υπάγονται στον χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α., ήτοι το 6%.

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ποσοστό 30%, με το σκεπτικό ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται:

- α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα σε ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής,
- β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής και
- γ) για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και δεδομένου ότι η πλειονότητα των πωλήσεων φαρμάκων είναι αξίας έως 50€ ποσοστό 30% και δεν υπερβαίνουν τα 100€ ενώ για τα λοιπά πωλούμενα είδη από τον προσφεύγοντα (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεων του επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις είναι κατά μέσο όρο τουλάχιστον ίσο με 30%.

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προκειμένου να αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά τον προσδιορισθέν από τον έλεγχο Συντελεστή Μικτού Κέρδους.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

	2019	2020
Κόστος Πωληθέντων δήλωσης	936.160,57	894.084,77
Πλέον Κόστος πωληθέντων δήλωσης * 30%	280.848,17	268.225,43
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.217.008,74	1.162.310,20

Επειδή από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020

και στην Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, κ.λπ.), τα οποία προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και από το περιθώριο κέρδους και τις τιμές πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη τις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/8/30-11-2015 και Γ5(α) οικ. 90552 ΦΕΚ Β' 3890/02.12.2016, σύμφωνα με τις οποίες καθορίστηκαν διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων.

Επειδή τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, ενώ η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε από τον έλεγχο περιγράφεται αναλυτικά στις σελίδες 11 έως και 18 της από 23.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. επισημαίνεται ότι συντάχθηκε η από 23.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή ως αναφέρθηκε ανωτέρω από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη φορολογία εισοδήματος προέκυψε στα ακαθάριστα έσοδα διαφορά ύψους 231.224,78€ και 241.653,39€, στα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα.

Επειδή ορθά ο έλεγχος προσέθεσε τη διαφορά που προέκυψε στα ακαθάριστα έσοδα ύψους 231.224,78€ και 241.653,39€, φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές φορολογικών περιόδων 01.10-31.12.2019 και 01.10-31.12.2020 επιμερίζοντας τη διαφορά αυτή στους συντελεστές Φ.Π.Α. 6%, 13% και 24%, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι δεν έπρεπε να προσδιοριστούν οι φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τα όσα κρίθηκαν στη φορολογία εισοδήματος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23.10.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 23.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
- Υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
- Υπ' αριθμ.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου	101.829,99
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	50.915,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	20.265,05
Σύνολο για καταβολή	173.010,04

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../2024) φορολογικό έτος 2020

Διαφορά φόρου	94.374,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	47.187,20
Σύνολο για καταβολή	141.561,60

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.10-31.12.2019

Διαφορά φόρου	2.910,10
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	1.455,05
Σύνολο για καταβολή	4.365,15

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.10-31.12.2020

Διαφορά φόρου	25.082,31
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	12.541,16
Σύνολο για καταβολή	37.623,47

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Α/Α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.