



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/04/2025

Αριθμός απόφασης: 594

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 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).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της**ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./18-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ'

αριθμ./18-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./18-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 και της υπ' αριθμ./18-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

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

Επί της από 17/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

1. Με την με αριθμό/**18-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 16.031,86 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 8.015,93 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.319,18 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **26.366,97 €**.

2. Με την με αριθμό/**18-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 18.363,73 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 9.181,87 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.104,98 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.650,58 €**.

3. Με την με αριθμό/**18-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.604,47 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 802,24 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.406,71 €** και δεν της αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 1.532,72 €.

4. Με την με αριθμό/**18-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.082,80 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας

του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 2.541,41 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.624,21 €** και δεν της αναγνωρίστηκε για έκπτωση ποσό φόρου 66,50 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./1/17-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 - 2019 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (Φαρμακεία)».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος της προσφεύγουσας, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον οι προσωπικές και οικογενειακές της δαπάνες, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά της. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας (απλογραφικά βιβλία), τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα, τις πληροφορίες που η ίδια παρείχε στον έλεγχο, τα στοιχεία που συνέλεξε από τους προμηθευτές της, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος νόμιμα προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκαν διαφορές ύψους 54.743,06 € για το φορολογικό έτος 2018 και 59.678,66 για το φορολογικό έτος 2019. Στη φορολογία Φ.Π.Α, οι ως άνω διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας το με αρ .πρωτ./21-10-2024 υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές και συγκεκριμένα ο έλεγχος αποδέχθηκε την εκ του νόμου παροχή έκπτωσης της προσφεύγουσας προς τον ΕΟΠΥΥ (rebate) και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 49.029,85 € για το φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 51.839,69 για το φορολογικό έτος 2019. Ακολούθως, εκδόθηκαν από τον έλεγχο οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν επί τη βάσει πλημμελούς ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 28 ΚΦΕ, ως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, ενώ σε κάθε περίπτωση, η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου έγινε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι :

- Δεν αιτιολογήθηκε προσηκόντως η ανάγκη προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

- Δεν αιτιολογήθηκε προσηκόντως η ανάγκη προσφυγής στην αρχή των αναλογιών.
- Δεν αιτιολογήθηκε προσηκόντως ο τρόπος αξιοποίησης της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε ανακριβή ή αόριστα δεδομένα.
- Η φορολογική αρχή εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών κατά παράβαση του άρθρου 2 της απόφασης Α.1008/2020.
- Λόγω έλλειψης αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει λυσιτελώς τις απόψεις στο πλαίσιο του ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

2. Η πραγματική προϋπόθεση, στην οποία φαίνεται να στηρίχθηκε η φορολογική αρχή για να προσφύγει στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου δεν επαληθεύεται.

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.»

Επειδή στο άρθρο 83 παρ. 31 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «31. Με απόφαση του Διοικητή: α) ...β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (πρώην ΚΦΔ) εκδόθηκε η Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεοδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, 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, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024: «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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

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

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.

.....

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 **δύνανται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .**

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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, με την Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«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 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, δύνανται 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 δύνανται 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 δύνανται 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., δόθηκαν διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

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 ΚΦΔ, 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

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 ως προς την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, όπως προκύπτει από τις από 18/11/2024 εκθέσεις ελέγχου και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 - 2019, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω προσωπικά και οικογενειακά εισοδήματα, ενώ προέβη στις ακόλουθες προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες :

Φορολογικό έτος 2018

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	7.458,65	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	1.909,76
ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	3.248,09	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.229,26
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΕΙΡ.ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	4.210,56	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (050)	15.401,87
ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΩΝ	1,97	ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	9.684,48
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	4.212,53	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	28.225,37
ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	2.400,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ	5.896,16
ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.008,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.640,86
ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΝΕΡΓΙΑΣ	1.800,00	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (049)	6.280,15
		ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	9.684,48
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	5.208,00	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	23.501,65

Συγκεντρωτικά από τα ανωτέρω προκύπτει:

	ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ
ΣΙΣΚΟΥ ΜΑΡΙΑ ΑΦΜ: 127263915	4.212,53	28.225,31
ΚΟΤΙΔΗΣ ΠΑΝΑΠΩΤΗΣ ΑΦΜ:127260452	5.208,00	23.501,65
ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΔΑΠΑΝΕΣ	9.420,5	51.726,96

Φορολογικό έτος 2019

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	8.851,62	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	3.676,72
ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΩΝ	1.400,83	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.084,93
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	1.713,25	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (050) Ε1	22.842,49
		ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	27.880,82
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	11.965,70	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	55.454,96
ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	4.113,25	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ	1.809,97
ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.680,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.309,48

ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	700,00	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (049) Ε1	3.577,33
		ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	27.880,82
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	6.493,25	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	34.577,60

Συγκεντρωτικά από τα ανωτέρω προκύπτει:

	ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ
ΣΙΣΚΟΥ ΜΑΡΙΑ ΑΦΜ: 127263915	11.965,70	55.454,96
ΚΟΤΙΔΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΑΦΜ:127260452	6.493,25	34.577,60
ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΔΑΠΑΝΕΣ	18.458,95	90.032,56

Επειδή η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ΚΦΕ ορίζει ότι λαμβάνονται υπόψη τα δηλούμενα εισοδήματα και όχι τυχόν ποσά που μπορεί να προκύπτουν είτε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, είτε από δωρεές που δηλώνονται προκειμένου να καλύψουν τεκμήρια αγοράς περιουσιακών στοιχείων, καθώς δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως λανθασμένα επιλαμβάνεται η προσφεύγουσα, αλλά αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία της δήλωσης. Περαιτέρω, ως προς τις δαπάνες διαβίωσης, λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και ως εκ τούτου θα πρέπει να αφαιρεθεί από τους ανωτέρω πίνακες η αγορά των περιουσιακών στοιχείων. Σχετικά, δε, με τις προσωπικές δαπάνες των κωδικών 049 και 050 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 -2019, δέον να επισημανθεί ότι ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο των δαπανών αυτών με το άνοιγμα των λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επακριβώς οι προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες της. Ως εκ τούτου τα ποσά που επικαλείται η προσφεύγουσα ότι θα πρέπει να αφαιρεθούν από τους ανωτέρω κωδικούς της δήλωσης έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής.

Επομένως, οι ανωτέρω πίνακες διαμορφώνονται ως ακολούθως :

Φορολογικό έτος 2018

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	7.458,65	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	1.909,76
ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ	3.248,09	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.229,26
ΕΣΟΔΑ ΤΟΚΩΝ	1,97	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (050)	15.401,87
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	4.212,53	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.540,89
ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	2.400,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ	5.896,16
ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.008,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.640,86
ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΝΕΡΓΙΑΣ	1.800,00	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (049)	6.280,15
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	5.208,00	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.817,17

Συγκεντρωτικά από τα ανωτέρω προκύπτει:

	ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ
ΣΙΣΚΟΥ ΜΑΡΙΑ ΑΦΜ: 127263915	4.212,53	18.540,89

ΚΟΤΙΔΗΣ ΠΑΝΑΠΩΤΗΣ ΑΦΜ:127260452	5.208,00	13.817,17
ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΔΑΠΑΝΕΣ	9.420,5	32.358,06

Φορολογικό έτος 2019

ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	8.851,62	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	3.676,72
ΕΣΟΔΑΤΟΚΩΝ	1.400,83	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.084,93
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	1.713,25	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (050)	22.842,49
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	11.965,70	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	27.604,14
ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ		ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ	4.113,25	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ	1.809,97
ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.680,00	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΛ 1033	1.309,48
ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	700,00	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (049)	3.577,33
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	6.493,25	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	6.696,78

Συγκεντρωτικά από τα ανωτέρω προκύπτει:

	ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ
ΣΙΣΚΟΥ ΜΑΡΙΑ ΑΦΜ: 127263915	11.965,70	27.604,14
ΚΟΤΙΔΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΑΦΜ:127260452	6.493,25	6.696,78
ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΔΑΠΑΝΕΣ	18.458,95	34.300,92

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο αυτό και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά ή διαζευκτικά** των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης προσφυγής στην έμμεση τεχνική ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή ως προς την αιτιολόγηση της επιλογής της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος, αφού διαπίστωσε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, εισηγήθηκε την επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και συγκεκριμένα την επιλογή της αρχής των αναλογιών, η οποία εγκρίθηκε με την υπ αριθμ./02-09-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας και ακολούθως τροποποιήθηκε η εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά την ίδια μέρα με το υπ' αριθ.πρωτ./02-09-2024 έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 18/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος επέλεξε την αρχή των αναλογιών, διότι όπως διαπιστώθηκε, ο συντελεστής μεικτού κέρδους της επιχείρησης είναι ιδιαίτερα χαμηλός σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις σχετικές Αποφάσεις του Υπουργού Υγείας για τις τιμές των φαρμάκων (Άρθρο 3 παρ. 2 Υ.Α.Γ.Π/οικ.90552/2016 - ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων για το φορολογικό

έτος 2018 και Άρθρο 5 παρ. 2 Υ.Α. 32535/2019 - ΦΕΚ 1508/Β/06- 05-2019 : Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων για το φορολογικό έτος 2019). Τα ανωτέρω παρατίθενται αναλυτικά στις από 18/11/2024 εκθέσεις ελέγχου, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση, εκ των διατάξεων, η κοινοποίηση της υπ αριθμ./02-09-2024 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα. Άλλωστε, δε προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης, αίτηση της προσφεύγουσας για τη λήψη αντιγράφου της εν λόγω απόφασης, δικαίωμα που της δίνεται με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, η τεχνική της αρχής των αναλογιών προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση. Το πρώτο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών είναι η **επαλήθευση του κόστους πωληθέντων**. Δεύτερο βήμα αποτελεί η **εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους** με αξιόπιστο τρόπο, ενώ τρίτο βήμα αποτελεί ο **προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων**.

Επειδή, η εύρεση του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους για κάθε εμπόρευμα προκύπτει από τον τύπο: Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους = τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α. – τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α / τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη του τις αγορές και τις πωλήσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της, καθώς και τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τους προμηθευτές της, σε συνδυασμό με το περιθώριο μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, όπως αποτυπώνεται στις ανωτέρω αποφάσεις του Υπουργού Υγείας.

Συγκεκριμένα με βάση τα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις των φορολογικών ετών 2018 -2019 το ποσοστό μικτού κέρδους διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογικό έτος	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	413.190,39	423.313.74
Κόστος Πωληθέντων	378.214,42	405.380.97
Μικτό κέρδος σε ευρώ	34.975,97	17.932.77
Ποσοστό μικτού κέρδους	9,25%	4,42%

Σύμφωνα δε, με το άρθρο 3 παρ. 2 της απόφασης Υ.Α.Γ.Π/οικ.90552/2016 - ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων για το φορολογικό έτος 2018, το ποσοστό μικτού κέρδους για το φορολογικό έτος 2018 ορίζεται ως ακολούθως :

Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμα-	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμα- κείου
0-50	30,00%	300,01-400	10,00%	800,01-900	6,00%	1750,01-2000	3,25%
50,01-100	20,00%	400,01-500	9,00%	900,01-1000	5,50%	2000,01-2250	3,00%
100,01-	16,00%	500,01-600	8,00%	1000,01-1250	5,00%	2250,01-2500	2,75%
150,01-	14,00%	600,01-700	7,00%	1250,01-1500	4,25%	2500,01-2750	2,50%
200,01-	12,00%	700,01-800	6,50%	1500,01-1750	3,75%	2750,01-3000	2,25%

Σύμφωνα, με το άρθρο 5 παρ. 2 της απόφασης Υ.Α. 32535/2019 - ΦΕΚ 1508/Β/06- 05-2019: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων για το φορολογικό έτος 2019 το ποσοστό μικτού κέρδους ορίζεται ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (MARK-UP) ΑΠΟΖΗΜΙΟΥΜΕΝΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ Φ.Κ.Α.							
Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμα- κείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου	Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμα- κείου
0-50	30,00%	300,01-400	10,00%	800,01-900	6,00%	1750,01-2000	3,25%
50,01-	20,00%	400,01-500	9,00%	900,01-1000	5,50%	2000,01-2250	3,00%
100,01-	16,00%	500,01-600	8,00%	1000,01-1250	5,00%	2250,01-2500	2,75%
150,01-	14,00%	600,01-700	7,00%	1250,01-1500	4,25%	2500,01-2750	2,50%
200,01-	12,00%	700,01-800	6,50%	1500,01-1750	3,75%	2750,01-3000	2,25%

Σύμφωνα με τις ως άνω αποφάσεις του Υπουργού Υγείας, τα ανωτέρω ποσοστά μικτού κέρδους αποτελούν ανώτατα όρια στην περίπτωση των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, τόσο για τους χονδρέμπορους, όσο και για τους φαρμακοποιούς και δύνανται αυτοί οικειοθελώς να τα μειώνουν και να προσφέρουν τα συγκεκριμένα φαρμακευτικά προϊόντα σε χαμηλότερες τιμές με την προϋπόθεση σχετικής αναγραφής στο παραστατικό πώλησης.

Επίσης, τα παραπάνω ποσοστά μικτού κέρδους αφορούν όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα που χορηγούνται από ιδιωτικά φαρμακεία, συμπεριλαμβανομένων και των φαρμακευτικών προϊόντων της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 3816/2010. Στην περίπτωση που τα φάρμακα αυτά διατίθενται από ιδιωτικά φαρμακεία και δεν καλύπτει τη σχετική δαπάνη ο ΕΟΠΥΥ ή άλλος δημόσιος φορέας, το κέρδος του φαρμακοποιού καθορίζεται σύμφωνα με τα ποσοστά του ανωτέρω πίνακα και περαιτέρω για τα φάρμακα με τιμή μεγαλύτερη από 3.000€ ορίζεται περιθώριο μικτού κέρδους 2%.

Ακολούθως, σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωλήσεις φαρμάκων με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% των ελεγχόμενων ετών εφαρμόζοντας τα ποσοστά μικτού κέρδους ανά εύρος τιμών,

όπως προσδιορίζονται στις ανωτέρω αποφάσεις, επί των αγορών της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκε ότι υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ του περιθωρίου μικτού κέρδους βάσει βιβλίων επί των φαρμάκων και του μεσοσταθμικού συντελεστή που προκύπτει από την εφαρμογή των ποσοστών μικτού κέρδους, βάσει των πινάκων που προβλέπονται στις αποφάσεις του Υπουργού Υγείας ανά εύρος τιμών.

Ανακεφαλαίωση ανά εύρος τιμών για το σύνολο των ΑΓΟΡΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ 2018					
1	2	3	4	5 = (4*2)	6 = (5+2)
Τιμές αγοράς	Αξία αγοράς φαρμάκων	Ποσοστό % αγορών ανά εύρος τιμών	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (mark up) Φαρμακείου βάσει Απόφασης Υπουργού Υγείας	Αναλογούν Μικτό κέρδος Ανά Εύρος Τιμών	Αναλογούσες Πωλήσεις Ανά Εύρος Τιμών
Εύρος					
Από -έως					
0-50	291.997,99	83,36%	30,00%	87.599,40 €	379.597,39 €
50,01-	27.409,85	7,82%	20,00%	5.481,97 €	32.891,82 €
100,01-	16.540,16 €	4,72%	16,00%	2.646,43 €	19.186,59 €
150,01-	7.260,22 €	2,07%	14,00%	1.016,43 €	8.276,65 €
200,01-	7.080,60 €	2,02%	12,00%	849,67 €	7.930,27 €
300,01-	0,00 €	0,00%	10,00%	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	350.288,82	100,00%	-	97.593,90 €	447.882,72 €
ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΩΝ		27,86%	$[(83,36\%*30,00\%)+7,82\%*20,00\%)+(4,72\%*16,00\%)+(2,07\%*14,00\%)+(42,02\%*12,00\%)]$ ή $(97.593,90/350.288,82)*100$		

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο προσδιορισθείς συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους είναι εσφαλμένος και επομένως ο ισχυρισμός ότι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε ανακριβή ή αόριστα δεδομένα απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή η διαπιστωθείσα απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους δεν αποτελεί λόγο προσφυγής στην έμμεση τεχνική ελέγχου, αλλά στοιχείο που λήφθηκε υπόψη για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.

Επειδή για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους του φορολογικού έτους 2019, ο έλεγχος έλαβε υπόψη την Υ.Α. 32535/2019 - ΦΕΚ 1508/Β/06- 05-2019 του Υπουργού Υγείας. Η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα Υ.Α. 82331/2019 (ΦΕΚ Β' 4274/22-11-2019, η οποία ισχύει από 22/11/2019 και μετά, περιλαμβάνει ίδια ποσοστά κέρδους ανά εύρος τιμών με αυτά της προηγούμενης απόφασης του Υπουργού Υγείας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος εκκίνησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί βάσει μίας μη εφαρμοστέας για το έτος 2019 κανονιστικής πράξης, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αιτιολογεί τη μεγάλη απόκλιση των συντελεστών μικτού κέρδους, επομένως ορθώς ο έλεγχος χρησιμοποίησε το εύρος τιμών που ορίζεται με τις ανωτέρω αποφάσεις του Υπουργού Υγείας.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους από την πώληση εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 13% (αναλώσιμα -παιδικές τροφές κ.λπ.) και με συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά-κρέμες και συναφή είδη) έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία από προηγούμενους ελέγχους. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα βιβλία της προσφεύγουσας, ο συντελεστής μικτού κέρδους βάσει βιβλίων επί των εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 13% είναι 8,83% για το 2018 11,02% για το 2019 και επί των εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 24% είναι 10,75% για το 2018 (5,91%) για το 2019.

Με το υπ αριθμ. πρωτ. 30.478/04-09-2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να διευκρινίσει εγγράφως και με σαφήνεια τον συντελεστή περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων που εφαρμόζε στις πωλήσεις εμπορευμάτων με συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% κατά το ελεγχόμενο φορολογικά έτη 2018 και 2019. Η προσφεύγουσα, σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, με το υπ αριθμ. πρωτ. 30.937/06-09-2024 έγγραφο υπόμνημά της, διευκρίνισε ότι ο συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους για τα εν λόγω πωληθέντα εμπορεύματα, κυμαίνεται στο 10%. Ο συγκεκριμένος συντελεστής περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς σε προγενέστερους ελέγχους που έχει προβεί η φορολογική αρχή με αντικείμενο εργασιών «Φαρμακείο» σε όμορες περιοχές της Αλμωπίας, οι συντελεστές που εφαρμόστηκαν ήταν:

ΑΡΙΘ. Εντολής	ID Υπόθεσής	Φ.Π.Α. 13%	Φ.Π.Α. 24%:
.../08-07-2022	4060049	24%	24%
.../08-07-2022	4662176	35%	35%

Στις ανωτέρω υποθέσεις ο συντελεστής περιθωρίου μεικτού κέρδους έγινε αποδεκτός από τους ελεγχόμενους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη :

- την πολιτική των εκπτώσεων που εφαρμόζει η επιχείρηση, προκειμένου να είναι ανταγωνιστική στις τιμές

που παρέχουν σε πελάτες οι αλυσίδες φαρμακείων, τα πολυκαταστήματα, τα e-shop, τα super market,

- τις ειδικές προσφορές σε προϊόντα που κοντεύουν να λήξουν και δεν επιστρέφονται, προκειμένου να αποφευχθεί η δημιουργία στοκ και
- την ιδιαιτερότητα της θέσης του φαρμακείου, το οποίο βρίσκεται σε αγροτική περιοχή όπου η πλειονότητα των κατοίκων δεν έχει σταθερά εισοδήματα (αγρότες, υλοτόμοι, κτηνοτρόφοι κ.λπ.), με αποτέλεσμα να υπάρχει αναγκαιότητα διατήρησης πιο χαμηλών τιμών, προκειμένου να είναι σε θέση να προσφέρει ανταγωνιστικές τιμές και για λόγους χρηστής διοίκησης, εφάρμοσε συντελεστή ποσοστού κέρδους 24% στις πωλήσεις προϊόντων με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% και 24%, αναγνωρίζοντας συνολικό ποσοστό φύρας 3% επί αυτών, που καλύπτει ενδεχόμενες περιπτώσεις απωλειών και φθοράς.

Επειδή ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της υπό στοιχεία Ε.2016/2020 απόφασης, εφάρμοσε, ορθώς, επί των εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24% τον συντελεστή ποσοστού κέρδους με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης της προσφεύγουσας, όπως αναφέρεται ανωτέρω. Περαιτέρω για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών δεν απαιτείται ο έλεγχος των αποθεμάτων, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, πόσο μάλλον όταν η ίδια η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη στην τήρηση βιβλίου αποθήκης. Αντίθετα απαιτείται ο προσδιορισμός των εσόδων της επιχείρησης να γίνεται βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους, όπως συνέβη εν προκειμένω.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβλεπε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣΤΕ Ολ. 4447/2012, ΣΤΕ 3521/2015). Στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα έχει τη δυνατότητα να προβάλλει τους ισχυρισμούς της με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει τους λόγους της έλλειψης αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων, για τους οποίους δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει λυσιτελώς τις απόψεις της, ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά ούτε και κατά την ενδικοφανή διαδικασία. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/11/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/18-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	26.366,97 €	26.366,97 €

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

2. Η με αριθμό/18-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	30.650,58 €	30.650,38 €

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

3. Η με αριθμό/18-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠ.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	2.406,71 €	2.406,71 €
Ποσό για έκπτωση	1.532,72	0,00	0,00

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

4. Η με αριθμό/18-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠ.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00	7.624,21 €	7.624,21 €
Ποσό για έκπτωση	66,50	0,00	0,00

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.