



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/04/2025

Αριθμός απόφασης:515

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.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 **09/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**, με διεύθυνση έδρας της ατομικής του επιχείρησης, στη Βέροια, επί της οδού, Τ.Κ., κατά :
- α) της υπ'αρ./12-11-2024 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) της υπ'αρ./12-11-2024 πράξης προσωρινού διορθωτικού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **09/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του **ΤΟΥ** **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 17.097,58€, πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.5104/2024, λόγω ανακρίβειας, ύψους 8.548,79€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.726,13€, ήτοι, συνολικό ποσό 28.372,50€.

Με την με αριθ./12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 5.381,21€, πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.5104/2024, λόγω ανακρίβειας, ύψους 2.690,61€, ήτοι, συνολικό ποσό 8.071,82€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της με αριθμ./17-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 12/11/2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών, που εδρεύει στη Βέροια, για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έλαβαν χώρα

με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι οι προσωπικές δαπάνες του για το φορολογικό έτος 2019, δεν καλύπτονται από το δηλωθέν εισόδημα του, γεγονός που οδήγησε στον προσδιορισμό των εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2019), με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2019, στο ύψος των 518.957,34€ έναντι των δηλωθέντων 469.712,46€ (διαφορά 49.244,88€) και τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα στο ύψος των 58.668,39€, έναντι δηλωθέντων ύψους 9.423,51€. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 στο ύψος των 562.984,15€, και προσδιορίστηκε συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 8.071,72€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Νομική και ουσιαστική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 28 του ν. 4172/2013 και ν. 4987/2022 περί προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων του με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου.

2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή κατά την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών δεν συνέταξε τον σχετικό πίνακα των αναλογιών με τα αληθή στοιχεία καταλήγοντας σε εσφαλμένα αποτελέσματα τα οποία δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ισχύων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), όριζε στο **άρθρο 23**, 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.....»* στο **άρθρο 27**, ότι : *«1. Η*

Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος» και στο άρθρο 34, ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, περαιτέρω, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 ΦΕΚ 167/23-7-2013), στο **άρθρο 28** ορίζει ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

Επειδή, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «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.

Η προϋπόθεση της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...»

Επειδή, ακολούθως με την **Α. 1008/20-01-2020** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «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 του ν. 4174/2013, για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», διευκρινίστηκε ότι : **«Άρθρο 1 – Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.** Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013](#) , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. **Άρθρο 2 – Περιεχόμενο των μεθόδων**

έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του [άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. **Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. **Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.** Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς 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, επιπροσθέτως με την **Ε.2016/31-01-2020** Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών 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 (Α'170)», διευκρινίστηκε ότι : «Σε συνέχεια της [Α.1008/20/1/2020](#) (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

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.....

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.....»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του ΚΦΔ**, ορίζεται, ότι : «*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.*», ενώ στο **άρθρο 77**, ότι : «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική

παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ'αρχήν, το κράτος, ήτοι, η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης .

Επειδή, η αριθ. **32535/30-04-2019** και η μεταγενέστερη με αριθ. **Δ3(α)οικ.82331/2019**, απόφαση του Υπουργού Υγείας που αντικατέστησε την πρώτη, όριζαν ότι :

« Άρθρο 2 -Ορισμοί

Αποκλειστικά και περιοριστικά για τους σκοπούς της παρούσας νοείται:

Ως φάρμακο αναφοράς: κάθε φάρμακο που εγκρίνεται, δυνάμει του άρθρου 7 της υπό στοιχεία Δ.ΥΓ3α/Γ.Π. 32221/29.4.2013 (Β' 1049) κοινής υπουργικής απόφασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 αυτής.

Ως αποζημιούμενα φάρμακα: τα συνταγογραφούμενα φάρμακα που αποζημιώνονται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)

Ως μη αποζημιούμενα φάρμακα: τα συνταγογραφούμενα φάρμακα που δεν αποζημιώνονται από τους Φ.Κ.Α.

.....

Ως ανώτατη χονδρική τιμή πώλησης: η τιμή πώλησης φαρμάκων προς τα φαρμακεία. Στην τιμή αυτή περιλαμβάνεται το ποσοστό μικτού κέρδους του κατόχου αδείας χονδρικής πώλησης φαρμάκων, το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό επί της ανώτατης καθαρής τιμής παραγωγού, όπως προσδιορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 5 της παρούσας.

Ως ανώτατη λιανική τιμή πώλησης: η τιμή πώλησης φαρμάκων από τα φαρμακεία προς τους πολίτες και καθορίζεται από την ανώτατη χονδρική τιμή πώλησης, προσθέτοντας το νόμιμο κέρδος του φαρμακείου, όπως προσδιορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 5 της παρούσας και τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)....

[...]

Άρθρο 5 Ποσοστά Κέρδους

[...]

2. Για τα φαρμακεία το ποσοστό μικτού κέρδους (markup) καθορίζεται ως εξής:
α) για τα συνταγογραφούμενα μη αποζημιούμενα φάρμακα, ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής πώλησης,

β) για τα συνταγογραφούμενα αποζημιούμενα και εν δυνάμει αποζημιούμενα φάρμακα, σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

Χονδρική Τιμή (€)	Ποσοστό Μικτού Κέρδους (markup) Φαρμακείου (%)
0-50,00	30.00%
50,01-100	20.00%
100,01 -150	16.00%
150,01-200	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%
>3000	2.00%

3. Τα ανωτέρω ποσοστά μικτού κέρδους αφορούν στα αποζημιούμενα φάρμακα που χορηγούνται από τα ιδιωτικά φαρμακεία, συμπεριλαμβανομένων και των φαρμάκων της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 3816/2010 (Α' 6). Όταν τα φάρμακα αυτά διατίθενται από ιδιωτικά φαρμακεία και δεν καλύπτει την σχετική δαπάνη ο ΕΟΠΥΥ ή άλλος δημόσιος φορέας, το κέρδος του φαρμακοποιοού καθορίζεται σύμφωνα με τα ποσοστά του ως άνω πίνακα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με κύριο αντικείμενο το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών, με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, της αρχής των αναλογιών, καθόσον για το φορολογικό έτος 2019, πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ύψους

39.875,00€ για το έτος αυτό, δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ύψους 23.430,15€.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται καταρχάς ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με αυτές, καθότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, ως εισόδημα, τα χρηματικά ποσά ύψους 14.077,82€ και 3.734,75€, που εισέπραξε ως επιστροφές καταβληθέντων ασφαλίσεων, από την Τράπεζα Πειραιώς και ALPHA BANK, αντίστοιχα, λόγω εξαγοράς αποταμιευτικών προγραμμάτων των ως άνω τραπεζών.

Επειδή με την υπ'αριθμ. **1054583/1035/A0012/2.6.2008** Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα **«Φορολογική μεταχείριση των ποσών που εισπράττονται λόγω εξαγοράς ασφαλιστηρίου»**

....

1.Κατά την πάγια θέση της διοίκησης θεωρείται ότι προκύπτει εισόδημα για το φορολογούμενο, όταν για την απόκτησή του συντρέχει το στοιχείο της περιοδικότητας από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή.

[...]

*Με βάση τα παραπάνω, σύμφωνα και με το 1049513/1005/A0012/26.5.2003 έγγραφό μας, κατά την εξαγορά ασφαλιστηρίου συμβολαίου το καθαρό ποσό υπεραπώδοσης που δικαιούται ο ασφαλισμένος από την επένδυση του συνολικού μαθηματικού αποθέματος του ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής και προσωπικών ατυχημάτων είναι εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο και πρέπει να γραφτεί στον κωδ.659 του πίνακα 5 του εντύπου Περαιτέρω, **τυχόν επιστροφή στον ασφαλισμένο των καταβληθέντων ασφαλίσεων, μέχρι την ημερομηνία διακοπής του συμβολαίου, δεν θεωρείται εισόδημα γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος και κατά συνέπεια, δεν τίθεται θέμα φορολογίας του. Τέλος, διευκρινίζεται ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου, διότι αποτελεί το επενδεδυμένο κεφάλαιο που επιστρέφεται και συνεπώς δεν αναγράφεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1).....»***

Επειδή, στην αριθμ. 622_2005 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ορίζεται ότι: «...ούτε στο Σύνταγμα ούτε στο φορολογικό νόμο περιέχεται ορισμός της έννοιας του εν γένει φορολογικού

εισοδήματος. Ενόψει τούτου η φορολογική θεωρία και νομολογία έχει διαμορφώσει ίδια κριτήρια περί της εννοίας του φορολογικού εισοδήματος, με βάση τις αρχές που εφαρμόζονται στο αστικό δίκαιο για τον καθορισμό της εννοίας των καρπών πράγματος ή δικαιώματος (961, 840 Α.Κ.). Τα συνθετικά δε στοιχεία της εννοίας του εισοδήματος, υπό το αστικό δίκαιο, είναι η σταθερότητα της υπό εκμετάλλευση πηγής του εισοδήματος, η περιοδικότητα του προϊόντος και ο χρηματικός χαρακτήρας του προϊόντος ή και το επιδεκτικό αμέσου μετατροπής της αξίας του σε χρήμα (βλ. Λ.Θεοχαρόπουλος, «Φορολογικό Δίκαιο,» Τόμος δεύτερος Ημ. Α. σελ.9, 23). Με βάση εκκινήσεως τις παραπάνω αρχές του αστικού δικαίου, στην Ελλάδα κρατεί η τριμερής θεωρία του εισοδήματος, η οποία αποτελεί συγκερασμό της θεωρίας της περιοδικότητας και της θεωρίας των πηγών του εισοδήματος. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι τρία: α) η περιοδικότητα, δηλαδή η επανάληψη του εισοδήματος κατά κανονικά διαστήματα ή η δυνατότητα επαναλήψεως αυτού, β) η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος, η οποία δεν εξαντλείται με την παραγωγή του εισοδήματος και η οποία αποτελεί την προϋπόθεση της περιοδικότητας και γ) η διαρρύθμιση ή εκμετάλλευση της πηγής, με το σκοπό εξασφάλισης συνεχώς εισοδήματος, δεδομένου ότι το εισόδημα δεν παράγεται αυτομάτως, αλλά κατόπιν οικονομικής προσπάθειας (Ν. Τόση, «Φορολογία Εισοδήματος» έκδ. 1984. σελ. 44-48, ΣτΕ 2217/1988, 855/1986).

Επειδή, αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι, το Συμβούλιο της Επικρατείας με αποφάσεις του (Βλ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 387/2005, 573/1994, Ν.Σ.Κ Τμ. Ε'777/1999, ΣτΕ 2217/1988-ΣτΕ 855/1986) έκρινε ότι, ο Κ.Φ.Ε ρητώς εφαρμόζει κατ' αρχήν τη θεωρία των πηγών του εισοδήματος, με την ταξινόμηση των διαφόρων ειδών εισοδημάτων σε επί μέρους κατηγορίες (άρθρο 4), ενώ στα άρθρα 20 έως 51 προσδιορίζει ειδικά για κάθε κατηγορία και με έντονα τα χαρακτηριστικά της περιοδικότητας την έννοια του εισοδήματος από τη συγκεκριμένη πηγή, την οποία άλλοτε διευρύνει και άλλοτε περιορίζει με ρητή και ειδική πρόβλεψη, ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τις επιταγές του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά το οποίο ουδείς φόρος επιβάλλεται και ουδεμία απαλλαγή ή εξαίρεση από τη φορολογία παρέχεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει ειδικώς το είδος της περιουσίας και το εισόδημα στο οποίο αναφέρεται ο φόρος. Κατά συνέπεια, προκειμένου κάποιο έσοδο του φορολογουμένου να χαρακτηριστεί ως εισόδημα και να φορολογηθεί, εφόσον δεν θεωρείται ευθέως από τον ΚΦΕ ή από ειδική διάταξη νόμου ως εισόδημα, πρέπει να διερευνηθεί εάν αυτό συγκεντρώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της εννοίας του εισοδήματος, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί στη νομολογία με βάση τις αρχές του αστικού δικαίου και τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 20-51 του Κ.Φ.Ε, στις οποίες απεικονίζεται, όχι αμιγής, η τριμερής θεωρία του εισοδήματος, και βάσει των χαρακτηριστικών αυτών να καταταχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α έως Ζ, που προβλέπονται στο άρθρο 4 του ανωτέρω κώδικα. Κατά την έννοια, δηλαδή, και το πνεύμα των παραπάνω διατάξεων του Συντάγματος και του Κ.Φ.Ε ως εισόδημα φορολογείται, έστω και αν δεν κατονομάζεται ρητώς

στο νόμο, εφόσον υφίσταται περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή αυτού, το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου και όχι και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός εάν αυτή δυνάμει ειδικής διατάξεως νόμου λογίζεται, για την υπαγωγή στο φόρο, ως εισόδημα..

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή κατά την εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών, προσδιόρισε ως μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ποσοστό 27,31%, εντούτοις, το ποσοστό αυτό δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, αν υπολογιστούν οι αναλογίες πωλήσεων σε φάρμακα άνω των 50,00€ που έχουν άλλο ποσοστό κέρδους. Σε κάθε περίπτωση τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα είναι εσφαλμένα, αφού ο έλεγχος θεώρησε δεδομένο ότι η επιχείρησή του διέθεσε όλο το εμπόρευμα που είχε αγοράσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν και το μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, να καθοριστεί στον ανώτερο συντελεστή 14%.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με κύριο αντικείμενο το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου και ειδικότερα της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, της αρχής των αναλογιών, καθόσον για το φορολογικό έτος 2019, οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης δεν καλύπτονταν από το δηλωθέν εισόδημά του.

Από την αξιοποίηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα, η φορολογική αρχή ομαδοποίησε τα δεδομένα ως εξής :

Συν/στής ΦΠΑ	Αγορές εμπορ/των	Πωλήσεις εμπορ/των /παροχή υπηρεσιών	Ποσοστό συμμετοχής είδους στις συνολικές πωλήσεις	Σχέση πωλήσεων/αγορών	Περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους
6%	375.866,28	429.270,48	91,39%	1,142	14,20%
13%	24.421,69	20.775,96	4,42%	0,851	-14,90%
24%	28.330,65	19.666,02	4,19%	0,694	-30,60%
	428.618,62	469.712,46	100,00%	1,096	10,96%

Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης του προσφεύγοντα με αξιόπιστο τρόπο, αντλώντας στοιχεία τόσο από την ίδια την επιχείρηση όσο και από τρίτες πηγές. Ειδικότερα ως προς τον προσδιορισμό

του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους από την πώληση φαρμάκων (συντελεστή ΦΠΑ 6%), η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη την υπ'αρ. 32535/30-04-2019 υπουργική απόφαση, (ομοίου περιεχομένου με την Αριθμ. Δ3(α) οικ. 82331/2019 ΦΕΚ Β' 4274/22-11-2019) υπουργική απόφαση ως προς τα ποσοστά Κέρδους) σύμφωνα με την οποία καθορίστηκαν Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων. Με την ως άνω σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας και όσον αφορά το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, ορίζονταν τα εξής :

- για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής,
- για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους Φ.Κ.Α. σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα :

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

Επίσης με την παρ. 2 του άρθρου 5 τη προαναφερόμενης απόφασης του Υπουργού Υγείας, τα ανωτέρω ποσοστά μικτού κέρδους αφορούν στα αποζημιούμενα φάρμακα που χορηγούνται από τα ιδιωτικά φαρμακεία, συμπεριλαμβανομένων και των φαρμάκων της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 3816/2010 (Α' 6). Στην περίπτωση που τα φάρμακα αυτά διατίθενται από ιδιωτικά φαρμακεία και δεν καλύπτει την σχετική δαπάνη ο ΕΟΠΥΥ ή άλλος δημόσιος φορέας, το κέρδος του φαρμακοποιού καθορίζεται σύμφωνα με τα ποσοστά του ως άνω πίνακα.

Ακολούθως, ο έλεγχος απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών σε δύο βασικούς προμηθευτές φαρμάκων, από τους οποίους ζήτησε την αποστολή αναλυτικών καταστάσεων των πωλήσεών τους προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος (κατά ημερομηνία, παραστατικό είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, τιμή μονάδος, αξία, προ, αλλά και μετά τις τυχόν εκπτώσεις και επιστροφές). Κατόπιν αποστολής των σχετικών αρχείων, ο έλεγχος, συνέταξε τον παρακάτω ανακεφαλαιωτικό πίνακα :

Συντελεστής Μ.Κ. επί τοις % (1)	Ποσοστό συμμετοχής επί τοις% στο κόστος αγορών (2)	Αξία αγοράς φαρμάκων (3)	μικτό κέρδος ανά εύρος τιμών (4)=(3*1)	αναλογούσες πωλήσεις ανά εύρος τιμών (5)=(3+4)
30,00	78,38	282.994,24	84.898,27	367.892,51
20,00	13,25	47.843,87	9.568,77	57.412,64
16,00	3,12	11.264,24	1.802,28	13.066,52
14,00	1,04	3.757,13	526,00	4.283,13
12,00	4,21	15.194,91	1.823,39	17.018,30
	100,00%	361.054,39	98.618,71	459.673,10
Μεσοσταθμικό περιθώριο μικτού κέρδους επί αγορών		27,31%	(98.618,71/361.054,39) χ 100	

Όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ του περιθωρίου μικτού κέρδους, βάσει βιβλίων επί των φαρμάκων (14,20%) και του μεσοσταθμικού συντελεστή από την εφαρμογή των ποσοστών μικτού κέρδους, βάσει των πινάκων που προβλέπονται στην απόφαση του Υπουργού Υγείας, ανά εύρος τιμών (27,31%).

Περαιτέρω, για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13% (αναλώσιμα υγειονομικά υλικά – παιδικές τροφές) και για τα αγαθά που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά – κρέμες και συναφή είδη), ο έλεγχος δεν προχώρησε σε δειγματοληπτικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων των ειδών αυτών, εξαιτίας της μικρής συμμετοχής τους στις συνολικές πωλήσεις των εμπορευμάτων, αποδεχόμενος τις δηλωθείσες πωλήσεις των ειδών αυτών (με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24%).

Ενόψει των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής :

Συν/στής ΦΠΑ	ΑΓΟΡΕΣ	Περιθώριο μικτού κέρδους βάσει ελέγχου επί των αγορών	Μικτό κέρδος βάσει ελέγχου επί των αγορών	Έσοδα από επιχ/κή δρ/τητα βάσει βιβλίων	Έσοδα από πώληση φαρμάκων βάσει βιβλίων	διαφορά
6%	375.866,28	27,31%	102.649,08	478.515,36	429.270,48	49.244,88
13%	24.421,69			20.775,96	20.775,96	
24%	28.330,65			19.666,02	19.666,02	
	428.618,62			518.957,34	469.712,46	49.244,88

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, κατόπιν εφαρμογής των γενικών διατάξεων ως εξής :

Προσδιορισμός αποτελεσμάτων	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	469.712,46	518.957,34	49.244,88
Μείον κόστος πωληθέντων	428.618,62	428.618,62	
Μικτά κέρδη	41.093,84	90.338,72	49.244,88
Εκπιπτόμενες δαπάνες	40.649,21	40.649,21	
Αποτέλεσμα προ φόρων κέρδη/ζημία	444,63	49.689,51	49.244,88
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	7.978,77	7.978,77	
Καθαρό φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	8.423,40	57.668,28	49.244,88

Επειδή, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων για το φορολογικό έτος 2019, βασίστηκε στη υπουργική απόφαση του Υπουργείου Υγείας που εποπτεύει τα φαρμακεία και ήταν ενεργή στο επίμαχο φορολογικό έτος, ενώ επιπλέον έδρασε σύμφωνα και με τις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίου (Α.1008/2020 και Ε. 2016/2020), εξετάζοντας τα λογιστικά αρχεία και τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης προσδιορίζοντας με αξιόπιστο τρόπο αναλογίες που οδήγησαν στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα κατά την εφαρμογή της μεθόδου του έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ποσοστό μικτού κέρδους φαρμακείου, με βάση το εύρος τιμών των φαρμάκων, βάσει των πινάκων του Υπουργού Υγείας, ενώ για τα λοιπά είδη, όπως, αναλώσιμα υγειονομικά υλικά – παιδικές τροφές) με συντελεστή ΦΠΑ 13% και για τα αγαθά που υπάγονται με συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά – κρέμες και συναφή είδη), αποδέχθηκε τους αρνητικούς συντελεστές μικτού κέρδους, της τάξεως των -14,90% και -30,60%, αντίστοιχα, όπως προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, με αποτέλεσμα το περιθώριο μικτού κέρδους όλων των ειδών, επί του κόστους, να διαμορφωθεί σε ποσοστό 21,07%.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από

τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 αδημ.).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε με την εφαρμογή των προβλεπόμενων από τον νόμο τεχνικών ελέγχου σε συνδυασμό με τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα και των τρίτων (προμηθευτών), σημαντική απόκλιση μεταξύ του περιθωρίου μικτού κέρδους, βάσει βιβλίων επί των φαρμάκων (14,20%) και του μεσοσταθμικού συντελεστή που προέκυψε από την εφαρμογή των ποσοστών μικτού κέρδους βάσει των πινάκων που προβλέπονται στην απόφαση του Υπουργού Υγείας, ανά εύρος τιμών (27,31%), διαφορά η οποία ανέρχεται περίπου στο 50%, ενώ ο προσφεύγων δεν παρέχει επαρκείς εξηγήσεις για την αιτιολόγηση της διαφοράς αυτής, όπως τυχόν εκπτώσεις στις πωλήσεις φαρμάκων, είτε διενεργηθείσες αγορές φαρμάκων κατά την εκπνοή του ελεγχόμενου φορολογικού έτους (2019), ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένου υπολογισμού του συντελεστή μικτού κέρδους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, στα πλαίσια εξέτασης σχετικού ισχυρισμού περί της ορθότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, διαπιστώθηκε ότι στη φορολογία ΦΠΑ, εκ παραδρομής αναγράφηκε, τόσο στον πίνακα της σελίδας 18 της από 12/11/2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, όσο και στην με αριθ./12-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, στις φορολογητέες εκροές ελέγχου με συντελεστή 6%, το ποσό 518.957,34€ αντί του ορθού 478.515,36€, όπως το τελευταίο προέκυψε από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση την αρχή των αναλογιών στη φορολογία εισοδήματος, κρίνουμε ότι η ανωτέρω πράξη πρέπει να τροποποιηθεί με το ορθό ως άνω ποσό των 478.515,36€.

Επειδή, για τις με αρ. και/12-11-2024 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, εκ παραδρομής, επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν. 5104/2024, αντί των άρθρων 58 παρ. 1 και 58^A παρ. 2 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/09-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής
του ΤΟΥ με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της με αριθ...../12-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 17.097,58€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4987/2022 ποσού 8.548,79€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.726,13€, ήτοι, συνολικό ποσό **28.372,50€**.

Επί της με αριθ...../12-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	473.297,29	562.984,15	522.542,17	49.244,88
Αξία φορολογητέων εισροών	435.406,61	435.406,61	435.406,61	
Φόρος εκροών	34.037,30	39.418,51	36.991,99	2.954,69
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.640,53	33.640,53	33.640,53	
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.087,14	20.705,93	23.132,46	2.954,68
Ποσό για έκπτωση	26.087,14	20.705,93	23.132,46	2.954,68
Ποσό που μεταφέρθηκε χωρίς δικαίωμα		5.381,21	2.954,68	2.954,68
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν.4987/2022		2.690,61	1.477,34	1.477,34
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.071,82	4.434,02	4.434,02

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.