



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1136

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/19.04.2024 (ΦΕΚ Α' 58),)«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

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

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

4. Την από2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ.κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών:

α) της υπ' αριθ.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

β) της υπ' αριθ.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

γ) της υπ' αριθ.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021

δ) της υπ' αριθ.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., 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:

Με την με αριθμό2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο), φόρος εισοδήματος ύψους 8.927,91€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 4.463,96€, ήτοι συνολικό ποσό 13.391,87€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 574.075,13€, έναντι 530.465,68€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 32 του Ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 24.149,55€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 12.074,78€, ήτοι συνολικό ποσό 36.224,33€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 641.299,22€, έναντι 558.896,82€ βάσει δήλωσης μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν. 4172/2013 και 32 του Ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 7.149,78€, λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 546.192,76€, έναντι 502.583,31€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών,

Με την με αριθμό2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 18.407,56€ κατόπιν α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 593.771,09€, έναντι 511.368,68€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 7.149,78€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σε εκτέλεση της υπ' αρ./19.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2022, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Στο πλαίσιο αυτών, κρίθηκε ότι για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης της προσφεύγουσας

επιλέχθηκε η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2021
2. Μη νόμιμη και αναιτιολόγητη η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2022
3. Μη ειδική, γενικόλογη και αόριστη αιτίαση από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021-2022 και καταχρηστική υιοθέτηση αποκλειστικώς των μέγιστων προβλεπομένων περιθωρίων κέρδους. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης (υψηλός ανταγωνισμός, πανδημική περίοδος, οικογενειακές υποχρεώσεις, μεγαλύτερη φύρα).

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 αρχεία (βιβλία και 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 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες 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 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις

του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 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.....».

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα της από 07.01.2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της προαναφερθείσας φορολογικής αρχής εξέδωσε, για τα φορολογικά έτη 2021-2022, την υπ' αρ.2024 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της επιχείρησης της προσφεύγουσας (φαρμακείο) βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα υπό κρίση έτη.

Ειδικότερα, σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικές οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης της προσφεύγουσας ήταν μεγαλύτερες από τα δηλούμενα εισοδήματά της ίδιας και του συζύγου της, όπως αποτυπώνονται στους ακόλουθους πίνακες:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2021		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΓΙΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		9.745,48€
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΖΗΜΙΑ)	-5.198,60€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ	1.680,00€	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	-3.518,60€	9.745,48€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	6.226,88€	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2021		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	75.919,96€	5.060,96€
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		1.403,43€
ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ		3.000,00 €
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	255,00€	240,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΩΝ:	76.174,96€	9.704,39€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	85.879,35€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ- ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	-79.652,47€	

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		10.611,93€
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΖΗΜΙΑ)	-16.277,67€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ	2.100,00€	
ΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	100.000,00€	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	85.822,33€	10.611,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	96.434,26€	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	32.884,02€	4.844,15€
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		1.846,03€
ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	102.009,29€	
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	255,00€	240,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΩΝ:	135.148,31€	6.930,18€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	142.078,49€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ- ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	-45.644,23€	

Η φορολογική αρχή στη συνέχεια, κρίνοντας ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2021-2022 με έμμεσες τεχνικές ελέγχου (άρθρο 32 του Ν. 5104/2024), επιλέγοντας ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική την μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή διατείνεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα προέβη στην κρίση ότι το εισόδημα των φορολογικών ετών 2021-2022 δεν κάλυπτε τις προσωπικές-οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2021:

α) Η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στο πεδίο «φόρο εισοδήματος» τους παρακρατηθέντες φόρους (της ιδίας και του συζύγου), καθώς και τον φόρο εισοδήματος που βεβαιώθηκε στο εν λόγω έτος, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη της ότι ο καταβληθείς φόρος υπολειπόταν του βεβαιωθέντος, κατά το ποσό της έκπτωσης, λόγω εφάπαξ εξόφλησης, ύψους 21,13€. Συνεπώς, σύμφωνα με την προσφεύγουσα ο φόρος εισοδήματος στο εν λόγω έτος θα πρέπει να εμφανίζεται μειωμένος κατά το ποσό αυτό, ήτοι να ανέρχεται στο ποσό των 1.382,30€ (1.403,43€-21,13€).

β) Στο πεδίο «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» της προσφεύγουσας εσφαλμένα καταχωρήθηκε το ποσό των 75.919,96€, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται δαπάνες επιχειρηματικές, οι οποίες έχουν ήδη ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και κατ' επέκταση της φορολογικής ζημίας, η οποία αφαιρείται από το δηλούμενο εισόδημα του οικείου έτους. Από τις εν λόγω δαπάνες μόνο το ποσό των 4.522,96€ αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Συνυποβάλλεται σχετική κατάσταση δαπανών

γ) Στο δηλούμενο εισόδημα θα πρέπει να συμπεριληφθεί ποσό δανείου 7.000,00€, το οποίο είχε λάβει ο σύζυγος της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. από τον πατέρα του του με Α.Φ.Μ. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού συνυποβάλλεται το από 20/10/2021 ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου.

δ) Στο δηλούμενο εισόδημα θα πρέπει να συμπεριληφθεί ποσό άτυπου δανείου 3.000,00€, το οποίο είχε λάβει ο σύζυγος της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. από τον αδελφό του με Α.Φ.Μ. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού συνυποβάλλεται η κίνηση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού όπου αποτυπώνεται η σχετική κατάσταση.

Περαιτέρω, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2022:

α) Η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στο πεδίο «Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα» το ποσό των 16.277,67€. Ωστόσο, δεδομένου ότι μόνο προς τον προμηθευτή ΣΥ.ΦΑ. το ανοιχτό υπόλοιπο της προσφεύγουσας την 31/12/2022 ανερχόταν σε 36.426,91€, η ζημία του φορολογικού έτους 2022 δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση του πίνακα, ούτε να αφαιρεθεί από τα λοιπά εισοδήματα του οικείου έτους, γιατί κάτι τέτοιο υπονοεί και προϋποθέτει ότι είχε διαθέσιμα χρήματα με τα οποία κάλυψε όλες τις δαπάνες του εν λόγω έτους.

β) Στο πεδίο «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» της προσφεύγουσας εσφαλμένα καταχωρήθηκε το ποσό των 32.884,02€, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται δαπάνες επιχειρηματικές, .που έχουν ήδη ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού

αποτελέσματος και κατ' επέκταση της φορολογικής ζημίας, η οποία αφαιρείται από το δηλούμενο εισόδημα του οικείου έτους. Από τις εν λόγω δαπάνες μόνο το ποσό των 8.797,96€ αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Συνυποβάλλεται σχετική κατάσταση δαπανών.

γ) Στο δηλούμενο εισόδημα θα πρέπει να συμπεριληφθεί ποσό δανείου 7.000,00€, το οποίο είχε λάβει ο σύζυγος της προσφεύγουσας Α.Φ.Μ. από τον πατέρα του του με Α.Φ.Μ. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού συνυποβάλλεται το από 05/08/2022 ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι πράγματι στο φορολογικό έτος 2021 και συγκεκριμένα στο πεδίο «φόρο εισοδήματος» εσφαλμένα η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη το βεβαιωθέν ποσό φόρου εισοδήματος, το οποίο διαφέρει από το καταβληθέν κατά το ποσό της έκπτωσης λόγω εφάπαξ εξόφλησης, ήτοι κατά το ποσό των 21,13€. Ως προς τα ποσά των καταναλωτικών δαπανών (κωδ. 050), η προσφεύγουσα συνυποβάλλει καταστάσεις δαπανών τόσο για το φορολογικό έτος 2021 όσο και για το φορολογικό έτος 2022, υποστηρίζοντας ότι μόνο αυτές αφορούν προσωπικές-οικογενειακές της δαπάνες, ενώ όλες οι υπόλοιπες, που έχει λάβει υπόψη του ο έλεγχος, αφορούν επιχειρηματικές δαπάνες, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής της και έχουν προσδιορίσει το λογιστικό αποτέλεσμα των οικείων ετών. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν τον εν λόγω ισχυρισμό, ήτοι τα λογιστικά της αρχεία (φορολογικά στοιχεία, στοιχεία πληρωμών) συσχετισμένα με τις αντίστοιχες δαπάνες, οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στο ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλαν οι τράπεζες. Επισημαίνεται δε ότι η φορολογική αρχή στο στάδιο προσδιορισμού των καταναλωτικών δαπανών της προσφεύγουσας, από το συνολικό ποσό των 52.972,37€, που σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο των τραπεζικών ιδρυμάτων αφορούσε τον κωδικό (050) του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2022, έκρινε ότι δαπάνες με την αιτιολογία «Φαρμακευτικές δαπάνες» αφορούσαν την επιχειρηματική της δραστηριότητα, περιορίζοντας το ποσό σε 32.884,02€. Σε κάθε περίπτωση ακόμη να γινόταν αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά των καταναλωτικών δαπανών της στα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ανήλθαν σε 4.522,96€ και 8.797,96€ αντίστοιχα, το δηλούμενο εισόδημα και πάλι θα υπολειπόταν των συνολικών δαπανών των αντίστοιχων ετών.

Επιπλέον, η φορολογική αρχή στο στάδιο κατάρτισης των παραπάνω πινάκων εσφαλμένα συμπεριέλαβε στο δηλούμενο εισόδημα ποσό 100.000,00€ από δωρεά, το οποίο δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, καθώς και στις δαπάνες διαβίωσης την αγορά ακινήτου, που έλαβε χώρα το 2022. Κατ' επέκταση, ο ισχυρισμός περί λήψης δανείων (και άτυπων) από τον πατέρα και αδελφό του συζύγου της προσφεύγουσας, εκτός του ότι δεν αποδεικνύεται επαρκώς (με αναγραφή των ποσών στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τραπεζικές κινήσεις χορήγησης των δανείων των 7.000,00€ και επιστροφής αυτών), δεν δύναται να γίνει αποδεκτός, καθώς τα εν λόγω δάνεια δεν συνιστούν δηλούμενο εισόδημα.

Περαιτέρω, ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί ύπαρξης ανοικτών υπολοίπων στις 31/12/2022 με τον προμηθευτή ΣΥ.ΦΑ. η φορολογική αρχή ορθώς έλαβε υπόψη το δηλούμενο εισόδημα, όπως ρητώς ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, εν προκειμένω για το φορολογικό έτος 2022 ζημία ύψους 16.277,67€. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα στις 31/12/2022 όφειλε στον ως άνω προμηθευτή της το ποσό των 36.426,91€, θα ασκούσε ενδεχομένως επιρροή στο πλαίσιο διενέργειας της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, λαμβάνοντας υπόψη και το υπόλοιπο οφειλής προς τον συγκεκριμένο προμηθευτή με ημερομηνία 01/01/2022.

Επειδή καίτοι η φορολογική αρχή έσφαλε κατά την κατάρτιση των προαναφερθέντων πινάκων και πάλι το σύνολο των προσωπικών δαπανών της προσφεύγουσας και του συζύγου της ξεπερνούν τα δηλωθέντα εισοδήματά τους κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ως κάτωθι:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2021		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΓΙΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		9.745,48€
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΖΗΜΙΑ)	-5.198,60€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ	1.680,00€	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	0,00€	9.745,48€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	9.745,49€	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2021		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	75.919,96€	5.060,96€
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		1.382,30€
ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ		3.000,00€
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	255,00€	240,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΩΝ:	76.174,96€	9.683,26€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	85.858,22€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ- ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	-79.631,34€	

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ Φ.Ε. 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		10.611,93€
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΖΗΜΙΑ)	-16.277,67€	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ	2.100,00€	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:	0,00€	10.611,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.611,93€	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2022		
	ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	32.884,02€	4.844,15€
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		1.846,03€
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	255,00€	240,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΩΝ:	33.139,02€	6.930,18€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	40.069,20€	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ- ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	-29.457,27	

Επειδή από τα ανωτέρω είναι έκδηλο ότι για τα φορολογικά έτη 2021-2022 πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «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 εφαρμόζεται 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 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, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (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. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.....».

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 επταμ.).

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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 στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η φορολογική αρχή καταχρηστικά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021-2022 υιοθέτησε τα μέγιστα προβλεπόμενα περιθώρια κέρδους, χωρίς να λάβει υπόψη της τις ιδιαίτερες συνθήκες που επικρατούσαν την συγκεκριμένη περίοδο (διαδοχικά lockdown με πλήθος ανθρώπων σε αναστολή εργασίας) και οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα τη διάθεση των προϊόντων της σε τιμές πιο χαμηλές από την ανώτατη λιανική. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της (μικρό φαρμακείο, οικογενειακή επιχείρηση, υψηλός ανταγωνισμός, οικογενειακές υποχρεώσεις- παιδιά σε νηπιακή ηλικία, δύσκολη πανδημική περίοδος, μεγαλύτερη φύρα της τάξεως του 5%).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διέθετε δύο φαρμακεία. Η έδρα της επιχείρησης βρισκόταν σε μισθωμένο κατάστημα επί της οδού στη Δράμα, ενώ παράλληλα δραστηριοποιούνταν στηνΣερρών (σε μισθωμένο υποκατάστημα). Η ως άνω φορολογική αρχή, εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2023, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας στα φορολογικά έτη 2021-2022 με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και δη της τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου, η φορολογική αρχή απέστειλε στις προμηθεύτριες εταιρείες της προσφεύγουσας, σχετικά έγγραφα αιτήματα, με τα οποία ζητούσε να της γνωστοποιήσουν εγγράφως, αναλυτικά με αναγραφή προϊόντος, τιμής και ποσότητας, την κατανομή του συνόλου των αγορών της, ανά κατηγορία και συντελεστή Φ.Π.Α. (φάρμακα, παραϊατρικά, καλλυντικά) και ειδικότερα μόνο για τα φάρμακα σε κατηγορίες ανά τιμή πώλησης φαρμάκων, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 5 της αριθμ. Δ3(α) οικ. 82331 – ΦΕΚ 4274/Β/22.11.2019 «Διατάξεις τιμολόγησης φαρμάκων» απόφαση του Υπουργού Υγείας. Οι προμηθεύτριες εταιρείες ανταποκρινόμενες απέστειλαν στη φορολογική αρχή τις σχετικές καταστάσεις των πωλήσεων τους προς την προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια, έχοντας τα δεδομένα των φαρμάκων ανά κατηγορία τιμής αγοράς τους, η Δ.Ο.Υ. Σερρών επεξεργάστηκε τις αγορές που υπάγονταν στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, ήτοι φαρμάκων συνταγογραφούμενων και μη συνταγογραφούμενων, κατέταξε τα φάρμακα σε κατηγορίες ανάλογα με το εύρος τιμών χονδρικής τιμής πώλησης από τις φαρμακαποθήκες, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση που παρατίθεται στην ως άνω απόφαση του Υπουργείου Υγείας και στην οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «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% ...

Ακολουθώντας, με βάση τα προκαθορισμένα περιθώρια κέρδους προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα ανά κατηγορία, καθώς και ο συντελεστής μικτού κέρδους για τα εν λόγω φάρμακα, ο οποίος ανήλθε σε ποσοστό 28,56% για το φορολογικό έτος 2021 και 28,26% για το φορολογικό έτος 2022.

Όσον αφορά τα λοιπά εμπορεύματα, υπαγόμενα σε συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, καθώς και τα εμπορεύματα που υπάγονταν στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24%, ήτοι παραφαρμακευτικά προϊόντα και καλλυντικά, προϊόντα υγιεινής κτλ., προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των πωλήσεων βάσει του κόστους πωληθέντων αυτών, η φορολογική αρχή εφάρμοσε σε αμφότερα τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 συντελεστή μικτού κέρδους 20%, ο οποίος προέκυψε από την με αρ. πρωτ.02.10.2024 σχετική υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην φορολογική αρχή στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου. Στη συνέχεια η φορολογική αρχή εφάρμοσε τους ως άνω συντελεστές μικτού κέρδους στις αντίστοιχες αγορές (κόστος πωληθέντων) των φορολογικών ετών 2021 και 2022 (μειωμένες κατά 3% λόγω φύρας), προσδιορίζοντας έτσι τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, βάσει της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2021, στο ποσό των 574.075,13€ και για το φορολογικό έτος 2022 στο ποσό των 641.299,22€.

Επειδή από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αναλογία που εφαρμόστηκε στα φάρμακα (28,56% για το φορολογικό έτος 2021 και 28,26% για το φορολογικό έτος 2022) ήταν η αναλογία που προέκυψε από τα δεδομένα των συνταγογραφούμενων και εν δυνάμει αποζημιούμενων φαρμάκων, χωρίς να ληφθεί υπόψη το μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους των μη αποζημιούμενων φαρμάκων (35%). Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι σε μέρος των εμπορεύσιμων ειδών που υπάγονταν σε συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, εφαρμόστηκε επί των αγορών συντελεστής μικτού κέρδους 20%, ο τελικός μέσος συντελεστής αναγωγής αγορών σε πωλήσεις (Mark up) για τα εν λόγω εμπορεύσιμα είδη προσδιορίστηκε τελικά σε 23,82% για το φορολογικό έτος 2021 και σε 23,56% για το φορολογικό έτος 2022, ήτοι κατά 11 περίπου ποσοστιαίες μονάδες μικρότερος από το ανώτερο όριο (35%).

Σε ότι αφορά τα λοιπά εμπορεύματα με συντελεστή 13% και 24% η φορολογική αρχή εφάρμοσε επί των αγορών συντελεστή μικτού κέρδους 20% (βάσει των όσων η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε στην ελεγκτική αρχή), ο οποίος υπολείπεται αρκετών ποσοστιαίων μονάδων του οικείου συντελεστή που εφαρμόστηκε στα φάρμακα.

Επειδή μεγαλύτερη φύρα από αυτή του 3% που ήδη προσδιόρισε ο έλεγχος δεν αιτιολογείται δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 3204/2003, τα φάρμακα τα οποία έχουν λήξει ή λήγουν εντός του τρέχοντος κάθε φορά έτους, επιστρέφονται στους παρασκευαστές ή τους χονδρεμπόρους φαρμακευτικών ειδών, οι οποίοι υποχρεούνται να εκδώσουν πιστωτικό τιμολόγιο. Σε κάθε περίπτωση δε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης μεγαλύτερης «φύρας», δε δικαιολογεί την λειτουργία της ίδιας της επιχείρησης, ως εμπορικής, που στοχεύει στην επίτευξη του κέρδους. Για να γινόταν κάτι τέτοιο αποδεκτό θα έπρεπε να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991).

Επειδή κατά την περίοδο της πανδημίας οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στο χώρο των φαρμάκων δεν συμπεριλαμβάνονταν στις πληγείσες επιχειρήσεις. Αντίθετα, ο τζίρος των εν λόγω επιχειρήσεων κατ' επέκταση τα κέρδη τους, είχαν αυξηθεί την εν λόγω περίοδο, λόγω των επιπτώσεων της πανδημίας. Όσον αφορά δε τον ισχυρισμό περί έντονου ανταγωνισμού, αξίζει να σημειωθεί ότι στηνΣερρών η προσφεύγουσα διαθέτει το μοναδικό φαρμακείο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 77 του Ν. 5104/2024, δεν ανταπέδωσε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το μικτό περιθώριο κέρδους των ειδών που εμπορεύτηκε στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2021-2022 ήταν διαφορετικό από αυτό που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή οι διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών και υιοθέτησης των μέγιστων συντελεστών μικτού κέρδους, ο οποίος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/.....2025 ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	8.927,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	4.463,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.391,87€

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

Υπ' αριθ.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	24.149,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	12.074,78€
Σύνολο φόρου για καταβολή	36.224,33€

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

Υπ' αριθ.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	7.950,77€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	7.149,78€

Υπ' αριθ.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	831,58€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	18.407,56€

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.