



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02.04.2024

Αριθμός απόφασης: 871

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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 με ημερομηνία κατάθεσης ..2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατά: α) της με αριθμό .....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμό .....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθμό .....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 και δ) της με αριθμό .....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 τη με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (φαρμακείο), φόρος ύψους 10.924,55€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ. ποσού 5.462,28€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.756,31€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 18.143,14€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 416.834,29€, έναντι 387.642,90€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

- Με τη με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 3.517,02€, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ. ποσού 1.758,51€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 662,03€, ήτοι συνολικό ποσό

για καταβολή ύψους **5.937,56€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε **396.434,30€**, έναντι 386.143,59€ βάσει δήλωσης, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

- Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2018 – 31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 3.763,87€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος σε **416.834,29€**, με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

- Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 4.104,04€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 1.947,40€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 973,70€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **2.921,10€**, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε **396.508,41€**, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από .....**2023** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2018 και 2019 της Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ'αρ. ....**2023** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

-1. Μη σύννομος ο τρόπος ελέγχου με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Ο έλεγχος υπολόγισε αυθαίρετα το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που «έπρεπε να είχε πραγματοποιήσει κατά την κρίση του» και όχι αυτά που πραγματικά πραγματοποίησε. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη και δεν συνεκτίμησε ούτε την ιδιαιτερότητα της υπό κρίση περίπτωσης ούτε τη γενικότερη κατάσταση του κλάδου των φαρμακοποιών ούτε και τα πραγματικά γεγονότα όπως τα ανέφερε αναλυτικά στο με αρ. πρωτ.....**2023** υπόμνημα αντιρρήσεων που κατέθεσε κατά του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Ο κλάδος των φαρμακοποιών είχε επηρεαστεί από την οικονομική κρίση, εξαναγκάζοντας τους δραστηριοποιούμενους φαρμακοποιούς σε συμπίεση του ποσοστού κέρδους των πωλούμενων ειδών, ιδίως όσον αφορά τα φαρμακευτικά προϊόντα. Επιπλέον, σχεδιάζοντας από την αρχή της χρονιάς την ανακαίνιση του καταστήματος, περιόρισε το ποσοστό κέρδους των πωλούμενων ειδών (φαρμάκων - συμπληρωμάτων διατροφής / παραφαρμάκων και καλλυντικών / παραφαρμακευτικών) σε ποσοστό 9-13% κατά μέσο όρο, σε σχέση με την τιμή κόστους αυτών με σκοπό τη διατήρηση της πελατείας του και ακολουθώντας παρόμοια πολιτική πωλήσεων άλλων φαρμακείων προκειμένου να παραμείνει ανταγωνιστικός.

Η φορολογική αρχή αγνοώντας τις παραπάνω παραμέτρους και τον πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών καθώς και τα έσοδα που προέρχονταν από πωλήσεις ακινήτων εσφαλμένα θεώρησε ότι το δηλωθέν εισόδημά του δεν καλύπτει τις προσωπικές του δαπάνες. Μη ορθή η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών από τον έλεγχο. Οι προσδιορισθείσες από την ελεγκτική αρχή αναλογίες είναι αυθαίρετες και οδηγούν σε εσφαλμένο υπολογισμό των εισοδημάτων του. Η φορολογική αρχή, έχουσα και το βάρος της απόδειξης, έκρινε τις επίδικες πωλήσεις φαρμάκων και λοιπών ειδών ως ανακριβείς, όχι γιατί αποδείχθηκε μη έκδοση των προβλεπόμενων στοιχείων αποδείξεων λιανικής πώλησης, αλλά γιατί θα έπρεπε να εκδίδει στοιχεία με μεγαλύτερη τιμή πώλησης, εφόσον είχε δικαίωμα να εισπράττω τίμημα με μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους, χωρίς να αξιολογήσει την καλή του πίστη και την αναγκαιότητα του ύψους της πώλησης, ενόψει των όρων λειτουργίας της επιχείρησής του.

Σε κάθε περίπτωση τα παραστατικά πωλήσεων των φαρμάκων εκδίδονταν με βάση τις προκαθορισμένες τιμές του ΕΟΦ και αποδόθηκε ο ΦΠΑ.

2. Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου - εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την επιλογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου εφόσον ο λογιστικός προσδιορισμός ήταν εφικτός. Σε κάθε περίπτωση οι μικρές λογιστικές διαφορές που προέρχονται από μη αναγνωρισθείσες δαπάνες δεν καθιστούν τα βιβλία ανακριβή.

Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε την έκπτωση των δαπανών αυτών που αφορούν καταβληθείσες εισφορές προς τον ΕΦΚΑ. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή καρτέλες του ΕΦΚΑ και ζητά να αναμορφωθούν οι λογιστικές διαφορές.

3. Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Δεν αιτιολογείται η απόφαση της φορολογικής αρχής να προβεί στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

4. Η φορολογική αρχή έκρινε μόνο το μέσο συντελεστή καθαρού κέρδους, με βάση τις λογιστικές εγγραφές (8,88% για τη χρήση 2018 και 12,66% για τη χρήση 2019) ότι είναι ικανοποιητικός, που δεν αποτελεί προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (βλ. με αρ. ..../2023 απόφαση ΔΕΔ Αθηνών). Επιπλέον όλως αυθαιρέτως και χωρίς επαρκή αιτιολογία η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις πωλήσεις (φαρμάκων, παραφαρμάκων, καλλυντικών κλπ) με το ίδιο ποσοστό κέρδους και στα δύο έτη, το οποίο δεν ισχύει αφού από χρονιά σε χρονιά αλλάζει το μείγμα πώλησης φαρμάκων παραφαρμάκων κλπ

5. Μη σύννομα η φορολογική αρχή κατέφυγε στην εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου μη λαμβάνοντας υπόψη το διαθέσιμο υπόλοιπο δηλωθέντων και μη αναλωθέντων εισοδημάτων του για το έτος 2018 ύψους 436.896,85, με το οποίο καλύπτονταν οι δαπάνες διαβίωσης. Υποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2012-2018.

6. Παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς την εφαρμοσθείσα ελεγκτική μέθοδο και τις σχετικές αναλογίες οι οποίες δεν προέκυψαν με αξιόπιστο τρόπο και νομική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά το μέρος που αφορά την παράλειψη αιτιολόγησης της επιλεγείσας μεθόδου.

7. Η φορολογική αρχή λόγω μη νόμιμης διενέργειας ελέγχου κατέληξε σε ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί του κόστους για τα προϊόντα με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24% χωρίς να λάβει τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησής του. Η τιμή των φαρμάκων που αναγράφεται σε κάθε συσκευασία διαμορφώνεται από τον ΕΟΦ και την ΗΔΙΚΑ και κάτω από αυτή την τιμή δεν μπορούν να πωληθούν.

Σε κάθε περίπτωση η πώληση σε χαμηλότερη της προτεινόμενης λιανικής τιμής αποτελεί παράβαση σύμφωνα με το άρθρο 24 του κώδικα ελληνικής φαρμακευτικής δεοντολογίας και δεν έχει φορολογικές προεκτάσεις. Στα δε καλλυντικά δεν απαγορεύεται από καμία διάταξη η πώληση ακόμα και σε χαμηλότερη τιμή από αυτήν της αγοράς Σύμφωνα με τις υπ' αρ. 1008/2020 και Ε2016/2020 εγκυκλίους της ΑΑΔΕ η φορολογική διοίκηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη ότι κύρια πηγή πληροφοριών είναι τα δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης και με βάση αυτά να εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών.

8. Ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

9.Μη σύννομα ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, με συνέπεια να καταλογισθούν άδικα υπέρογκοι φόροι.

10 Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης. Ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε αποδεικτικά στοιχεία αλλά σε υποκειμενικά θεωρούμενες ενδείξεις.

11. Μη σύννομα η φορολογική αρχή προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2019 χωρίς στοιχεία διαφορετικά από αυτά των φορολογικών του δηλώσεων παρά μόνο λανθασμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου και μη σύννομα του επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης χωρίς ελεγκτικές επαληθεύσεις.

12.Κακή χρήση της διακρατικής ευχέρειας της διοίκησης - κατάχρηση εξουσίας. Εφόσον ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του ΚΦΔ.

13 Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

14.Παραβίαση αρχής φορολογήσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Παραβίαση των αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας (άρθρο 4, 25 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος).

**Ως προς το 1<sup>ο</sup> , 3<sup>ο</sup>, 4<sup>ο</sup>, 5<sup>ο</sup>, 6<sup>ο</sup>, 7<sup>ο</sup>, 8<sup>ο</sup> ,9<sup>ο</sup>, 10<sup>ο</sup>, 11<sup>ο</sup> και 12<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή, στο άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».**

**Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η**

Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

**Επειδή** στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των

φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι 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 ελέγχου.**

**Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 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, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό**



ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και

γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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

4. ...

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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. ...., αφότου διαπίστωσε ότι α) το εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους **9.404,66€**, βάσει της με αρ...../05.072019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσης ύψους **21.806,43€** (4.800,00€ ενοίκιο κύριας κατοικίας, 1.500,00€ ιδιωτική εκπαίδευση τέκνου, 28,00€ ιδιωτική ασφάλιση, 564,84€ ΔΕΚΟ, 1.564,12€ φόροι και 13.349,97€ δαπάνες κωδ. 049, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014) και β) το εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους **19.345,37€**, βάσει της με αρ...../30.072020 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους ύψους **25.582,93€** (4.800,00€ ενοίκιο κύριας κατοικίας, 28,00€ ιδιωτική ασφάλιση, 764,56€ ΔΕΚΟ, 1.534,49€ φόροι και 18.455,88€ δαπάνες κωδ. 049, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ. 1033/2014), εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από εμπορική δραστηριότητα τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α της παρ.1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ ), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της επιχείρησής του, σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτ. ....**07.2023** απόφαση του προϊσταμένου της.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα φορολογηθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών του ιδίου και της συζύγου του καλύπτουν τις πραγματικές δαπάνες του κάθε ελεγχόμενου έτους και ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου και προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 436.896,85€, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2007 - 2017 που είχε προσκομίσει και στον έλεγχο.

**Επειδή**, ωστόσο, η τυχόν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το οποίο συγκρίνεται με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2, περ. ζ' του ν.4172/2013.

**Επειδή**, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 ορθώς εφαρμόσθηκε ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματός του και συγκεκριμένα της αρχής αναλογιών εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, καθώς το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους 9.404,66€ και της συζύγου του (από εκμίσθωση ακινήτων) ύψους 9.896,80€, κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκούσε για την

κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους ύψους 21.806,43€. Αντιθέτως, για το φορολογικό έτος 2019 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθώς η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, πέραν του εισοδήματος του προσφεύγοντος ύψους 19.345,37€, και το εισόδημα της συζύγου του (από εκμίσθωση ακινήτων και τόκους) ύψους 9.896,87€, ήτοι συνολικό οικογενειακό εισόδημα 29.242,24€, που επαρκούσε για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους ύψους 25.582,93€.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 γίνεται δεκτός μόνο για το φορολογικό έτος 2019, καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως εκ τούτου, τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019 θα προσδιοριστούν λογιστικά, ήτοι ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 386.143,59€, ενώ στα καθαρά του κέρδη ύψους 6.846,82€ θα προστεθούν ως λογιστικές διαφορές και αγορές ύψους 2.635,17€, που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, λόγω αναιτιολόγητης (χωρίς φορολογικά στοιχεία αγορών) συμπερίληψης στο έντυπο Ε3 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ύψους 337.244,05€ έναντι των καταχωρημένων στα τηρούμενα βιβλία αγορών ύψους 334.608,88€).

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 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 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

#### «Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως

αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

## Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ...

### 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 6**

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκρών/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 με ΘΕΜΑ: “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)”: «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 της φορολογουμένης και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

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

συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: -επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. -επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.»

#### **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**, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....».

**Επειδή** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

**Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ**

και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

**Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ Χ (1+Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).**

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την ατομική του επιχείρηση (φαρμακείο) ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικά βιβλία, κατά το φορολογικό έτος 2018, με έδρα στις ..... και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ..... προέκυψαν τα κάτωθι:

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του φαρμακείου εφαρμόσθηκε η τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις Α 1008/2020, Ε 2016/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα λογιστικά αρχεία (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και τα

οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (πωλήσεις, κόστος πωληθέντων κ.λπ.), και υπολογίστηκαν αναλογίες, οι οποίες εφαρμοζόμενες στο κόστος πωληθέντων της επιχείρησης, οδήγησαν στον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, με αναγωγή των τελευταίων σε πωλήσεις βάσει των τιμών που ήταν αναρτημένες στα είδη (τιμές στο ράφι) και τις Αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας α) Γ5 (α) 90552 ΦΕΚ Β' 3890/02.12.2016 και β) ΓΠ/οικ.61771/11.7.2014-Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων. Επιπλέον, συνυπολογίστηκε φόρος σε ποσοστό 5% (επί του συνόλου των αγορών φαρμάκων, παραφαρμάκων και καλλυντικών).

Παράλληλα, η φορολογική αρχή απέστειλε τα παρακάτω έγγραφα στις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα φαρμακαποθήκες με τις μεγαλύτερες αγορές της επιχείρησης του, ζητώντας να της γνωστοποιηθεί η τιμή πώλησης φαρμάκων βάσει του άρθρου 3 της υπουργικής απόφασης ΓΠ/οικ.90552/02-12-2016 - ΦΕΚ 3890, (πωλήσεις ανά κατηγορία αξίας φαρμάκων από 0 έως 50€, από 50,01€ έως 100,00€, κ.ο.κ) κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα:

- Το με αρ. πρωτ...../09-06-2023 έγγραφο προς τη φαρμακαποθήκη «Συνεταιριστική επιχείρηση Φαρμακοποιών .....» η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ. ....../12-06-2023 έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ...../09-06-2023 έγγραφο προς τη «.....» η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ. ...-2023 έγγραφο ότι δεν εμπορεύεται φάρμακα.
- Το με αρ. πρωτ...../09-06-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία «.....η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το αρ. πρωτ..... έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία ..... η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία ..... η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ.....2023 έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία «.....» η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία «.....» η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο.
- Το με αρ. πρωτ.....-06-2023 έγγραφο προς τη φαρμακευτική εταιρία ..... η οποία ανταποκρινόμενη απέστειλε το με αρ. πρωτ.....-2023 έγγραφο.

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη:

-Τη μη διενέργεια απογραφής στο τέλος του έτους, άρα τη μη καταγραφή αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης, που άγει στο συμπέρασμα ότι όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των εμπορευμάτων αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

-Τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που προσκόμισε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση.

-Τον προκύψαντα βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συντελεστή μικτού κέρδους πωλήσεων ποσοστού 8,88%, ο οποίος κρίθηκε ιδιαίτερα χαμηλός,

προσδιόρισε τις πωλήσεις των συνταγογραφούμενων και των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων, εφαρμόζοντας ανά κατηγορία φαρμάκων (με βάση την αξία αγοράς τους) τον ανάλογο συντελεστή μικτού κέρδους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αρ. Γ.Π./οικ.61771/11.7.2014 διαταγή του Υπουργείου Υγείας για την τιμολόγηση των φαρμάκων, ως κάτωθι:

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΤΙΜΕΣ ΦΑΡΜΑΚΟΥ	0-50	50,01-100	100,1-150	150,01-200	200,01-250	300-350	450-500	ΣΥΝΟΛΑ
	30%	20%	16%	14%	12%	10%	9%	
Δηλωθείσες αγορές	250.311,50	6.215,55	5.264,17	1.132,69	609,60	346,15	455,52	<b>264.335,18</b>
αγορές με βάση τα στοιχεία από τις φαρμακαποθήκες								288.766,56
<b>διαφορά</b>								<b>24.431,38</b>
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	325.404,95	7.458,66	6.106,44	1.291,27	682,75	380,77	496,52	<b>341.821,35</b>

Τη διαφορά αγορών ύψους 24.431,38€ που προέκυψε μεταξύ των συνολικών αγορών από τις ως άνω φαρμακαποθήκες ύψους 288.766,56€ και των δηλωθέντων αγορών ύψους 264.335,18€, η φορολογική αρχή την αναγάγει σε πωλήσεις με ποσοστό κέρδους 10%, ύψους 26.874,52€, ήτοι οι συνολικές πωλήσεις φαρμάκων υπολογίστηκαν σε **368.695,87€**, (**341.821,35€ + 26.874,52€**).

Ως προς τα αναλώσιμα είδη, η φορολογική αρχή υπολόγισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους (mark up) ποσοστό 20%, ήτοι το κατώτερο ποσοστό από αυτό που προσδιόρισε ο ίδιος ο προσφεύγων (ποσοστό 20%-25%), με τη με αρ. πρωτ...2023 υπεύθυνη δήλωσή του και για τα καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ υπολόγισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους (mark up) ποσοστό 25%, ήτοι στο κατώτερο ποσοστό από αυτό που προσδιόρισε ο ίδιος ο προσφεύγων (ποσοστό 25%-35%) και προέκυψαν συνολικές διαφορές ανά κατηγορία ειδών ως κάτωθι:

Συνολικές διαφορές ανά είδος

Περιγραφή	Ποσό σε €
-----------	-----------

ΦΑΡΜΑΚΑ (φπα 6%)	16.413,05
ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ((φπα 13%)	2.615,64
ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ-ΚΡΕΜΕΣ(φπα 24%)	10.162,70
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ</b>	<b>29.191,39</b>

Η ως άνω διαφορά προστέθηκε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και τα καθαρά του κέρδη προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	387.642,90€
<b>Αποκρυσείσα ύλη</b>	<b>29.191,39€</b>
<b>Προσδιορισθέντα βάσει ελέγχου έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα</b>	<b>416.834,29€</b>
Μείον Κόστος πωληθέντων	346.194,17€
Μείον Επιχειρηματικές δαπάνες	27.460,46€
<b>Κέρδη βάσει ελέγχου</b>	<b>43.179,66€</b>

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος βασίστηκε στις αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας και ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Α.1008/2020 και την Ε.2016/2022. Τα δε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση την αρχή των αναλογιών, λήφθηκαν υπόψη και για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και οι φορολογητέες εκροές υπολογίστηκαν ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσό σε (€)
Αξία φορολογητέων εκροών (ΦΑΡΜΑΚΑ) - με Φ.Π.Α 13%	21.370,73
Αξία φορολογητέων εκροών (ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ) - με Φ.Π.Α 6%	365.159,01
Αξία φορολογητέων εκροών (ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ-ΚΡΕΜΕΣ) - με Φ.Π.Α 24%	30.304,55
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ αξία φορολογητέων εκροών</b>	<b>416.834,29</b>

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ....2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικού έτους 2018 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## **Ως προς το 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, στο άρθρο 22 (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

### **« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

**Επειδή**, από τον γενόμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 δεν προέκυψε ζήτημα μη αναγνώρισης δαπανών του προσφεύγοντος για καταβληθείσες εισφορές προς τον ΕΦΚΑ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 13<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, από την ελεγκτική διαδικασία δεν καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπόψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με το υποβληθέν από τον προσφεύγοντα υπόμνημα επί του με αρ.39622/2023 σημειώματος διαπιστώσεων, εξετάσθηκαν από την φορολογική αρχή και εν συνεχεία, αφού αντικρούσθηκαν με πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση, απορρίφθηκαν.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του

είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον 14<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος: «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν.

Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Εξάλλου, την αρχή της αναλογικότητας, η οποία απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, αναγνωρίζει ήδη ρητώς το άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Πάντως, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του

επιδιωκομένου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της από **..2023** κ..αι με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... και την **επικύρωση α)** της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018 β)** της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018**, και την **τροποποίηση γ)** της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019 και δ)** της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

α) Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Ποσά σε €
--	-----------



Υπόλοιπο φόρου	10.924,55
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	5.462,28
Εισφορά αλληλεγγύης	1.756,31
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	18.143,14

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Ποσά σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	3.763,87

γ) Η με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέου ποσού	12.925,88	2.635,17
Υπόλοιπο φόρου	3.517,02	579,74
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	1.758,51	289,57
Εισφορά αλληλεγγύης	662,03	58,23
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	5.937,56	927,54

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Διαφορά φορολογητέων εκροών	10.920,17	0,00
Υπόλοιπο φόρου	1.947,40	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	973,70	0,00
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	2.921,10	0,00
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	4.104,04	3.763,87

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.