



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1114

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

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

4. Την από 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /05-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και της υπ'

αριθμ./05-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/05-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 36.598,66€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 18.299,33€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **54.897,99€**.

2. Με την με αριθμό/05-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 6.072,15 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 3.036,08 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.108,23 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./04-04-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2020 - 2021 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (Φαρμακείο)».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθόσον οι προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (απλογραφικά βιβλία), τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προσφεύγων, τις πληροφορίες που ο ίδιος παρείχε στον έλεγχο, τα στοιχεία που συνέλεξε από τους προμηθευτές του, καθώς και εκείνων που ο έλεγχος νόμιμα προσδιόρισε με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής των αναλογιών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της

επιχείρησης του προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκαν διαφορές ύψους 92.814,97 € για το φορολογικό έτος 2020, ενώ δεν προέκυψαν διαφορές για το φορολογικό έτος 2021. Στη φορολογία Φ.Π.Α, οι ως άνω διαφορές των ακαθαρίστων εσόδων φορολογικού έτους 2020 προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ./03-11-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων το με αρ .πρωτ./24-11-2025 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν ό,τι ποσό έχει καταβάλει δυνάμει των άνω πράξεων ή θα καταβάλει στο μέλλον, με τον νόμιμο τόκο υπερημερίας κατ' αρ. 52 παρ. 4 Ν.5104/2024, από την καταβολή ή άλλως από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι την ολοσχερή εξόφληση, ισχυριζόμενος τα κάτωθι :

A. Εσφαλμένη εφαρμογή αρ. 28 παρ. 2 ΚΦΕ :

- Η έννοια του αρ. 28 παρ. 2 ΚΦΕ είναι ότι δικαιολογείται εξαιρετικά η προσφυγή σε εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού του εισοδήματος, όταν το εισόδημα του φορολογούμενου υπολογίζεται με τεκμαρτό τρόπο (αρ. 30-34 ΚΦΕ), ήτοι τα αντικειμενικά οικονομικά δεδομένα διαβίωσής του σε συγκεκριμένο χρόνο (ελεγχόμενο έτος) δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του οικείου έτους, όπερ δύναται να συνιστά ένδειξη φοροδιαφυγής.
- Επομένως, με βάση τις αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων και νομιμότητας του φόρου, κατά τον έλεγχο προσφυγής σε έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος κατ' αρ. 28 παρ. 2 ΚΦΕ, η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει υπόψιν τις «δαπάνες διαβίωσης» που ορίζονται στον ΚΦΕ (ΠΟΛ. 1076/2015) ήτοι τις αντικειμενικές δαπάνες αρ. 31 παρ. 1 ΚΦΕ και όχι λοιπές πραγματικές δαπάνες που είναι διαθέσιμες στη διοίκηση (καταναλωτικές δαπάνες με τραπεζικά μέσα, πληρωμές φόρων κλπ), καθόσον οι τελευταίες δεν συναρτώνται με το αντικείμενο ελέγχου, δηλ. την αληθή φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου σε μία δεδομένη χρονική περίοδο, δηλαδή στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος (αρχή αυτοτέλειας χρήσεων), αλλά με άσχετα και συμπτωματικά προς το αντικείμενο ελέγχου γεγονότα, όπως η πραγματοποίηση δαπανών που δυνητικά χρηματοδοτήθηκε από ήδη διαθέσιμα κεφάλαια ή οι πληρωμές φόρων για παρελθόντα (άγνωστου ύψους) εισοδήματα.
- Υπό την απορριπτέα, πάντως, εκδοχή ότι λαμβάνονται υπόψιν όλες οι πραγματικές δαπάνες που είναι γνωστές στη διοίκηση, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν οι πηγές κεφαλαίων που ήταν διαθέσιμες προς χρηματοδότηση των κρινόμενων πραγματικών δαπανών και δη δάνεια, δωρεές, διαθέσιμα προς ανάλωση κεφάλαια κλπ.
- Εφόσον η φορολογική αρχή προσμέτρησε δαπάνες πέραν των αντικειμενικών δαπανών αρ. 31 παρ. 1 ΚΦΕ, όφειλε αντίστοιχα να λάβει υπόψιν όλες τις διαθέσιμες πηγές χρηματοδότησής τους συμπεριλαμβανομένου του επιχειρηματικού δανείου 50.000€ που ενίσχυσε αντίστοιχα την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου και ενσωματώθηκε στην (κοινή) ατομική και επιχειρηματική του περιουσία.

B. Προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές – αρχή αναλογιών

- Μη συνδρομή προϋποθέσεων εφαρμογής αρχής των αναλογιών - μη νόμιμη επιλογή μεθόδου αρχής των αναλογιών λόγω μη ελεγχόμενου αποθέματος (απρόσφορο μεθόδου)
- Εσφαλμένη κρίση ότι το σύνολο των αποκτώντων αγαθών πωλείται εντός του ελεγχόμενου έτους (μηδενικό απόθεμα) – αίτημα μείωσης κόστους αγορών (απόθεμα) κατά 10%, σύμφωνα με πρόσφορα διαθέσιμα στοιχεία και την κοινή πείρα.
- Μη νόμιμη απόρριψη εσωτερικών στοιχείων και εσφαλμένος (αόριστος) προσδιορισμός ποσοστού κερδοφορίας επί αγαθών με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24% σε ποσοστό 11% (αντί 5% βάσει λογιστικών αρχείων)
- Εσφαλμένη κρίση ότι η «φύρα» ανέρχεται σε μόλις 3% - αίτημα αύξησης σε τουλάχιστον 5% σύμφωνα με πρόσφορα διαθέσιμα στοιχεία.

Γ. Φορολογία ΦΠΑ

- Μη απόδειξη ότι οι καταλογισθείσες εκροές αντιστοιχούν σε πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή – αρχή ουδετερότητας ΦΠΑ - νομικά πλημμελής η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν.4172/2013

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (πρώην ΚΦΔ) εκδόθηκε η Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....
5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα 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:

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 ως προς την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, όπως προκύπτει από τις από 05/12/2025 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ο προσφεύγων δήλωσε τα παρακάτω προσωπικά και οικογενειακά εισοδήματα, ενώ προέβη στις ακόλουθες προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2020
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	68.329,94
1.Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης	5.690,68
2.Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	11.636,70
3.Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	
4. Ενοίκια γαιών -γης κλπ	1.002,56
5.Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσίας δάνεια κλπ	50.000,00
6.Καθαρό κέρδη από συμμετοχή	
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	14.768,64
1.Εισόδημα αγροτικής δραστηριότητας	5.563,07
2.Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	
3.Ενοίκια καταστημάτων, γραφείων κλπ	5.706,36
4.Ενοίκια γαιών - γης κλπ	2.400,00
5.Απαλλασσόμενα εισοδήματα	1.099,21
Σύνολο προσωπικών δαπανών	103.695,90
1.Φόροι που παρακρατήθηκαν	631,29
2.Φόρος μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης	284,53
3.Δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση οικοδομών	60.000,00
4.τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	4.145,40
5 .Καταναλωτικές δαπάνες (049-050)	20.598,64

6.Δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία	7.070,00
7.Φ.Μ.Α 12-06-2020	1.905,68
8. Φ.Μ.Α 12-06-2020	1.940,08
9.Φόρος εισοδήματος φορολογικής δήλωσης 2019	5.919,38
10.ΕΝΦΙΑ 2020	1.200,90
ΔΙΑΦΟΡΑ	-20.597,32

Επειδή η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ΚΦΕ ορίζει ότι λαμβάνονται υπόψη τα δηλούμενα εισοδήματα και όχι τυχόν ποσά που μπορεί να προκύπτουν είτε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, είτε από δωρεές που δηλώνονται προκειμένου να καλύψουν τεκμήρια αγοράς περιουσιακών στοιχείων, είτε δάνεια, καθώς δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως λανθασμένα επιλαμβάνεται ο προσφεύγων, αλλά αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία της δήλωσης. Επίσης το τίμημα από την πώληση περιουσιακού στοιχείου συνιστά ρευστοποίηση υφιστάμενης περιουσίας και όχι δημιουργία εισοδήματος, επομένως δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και ως εκ τούτου θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα εισοδήματα του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, για τη συνδρομή της προβλεπόμενης προϋπόθεσης απαιτείται η πραγματοποίηση δαπανών από τον φορολογούμενο. Οι δαπάνες αυτές νοούνται ως πραγματικές, ήτοι αποδεδειγμένες με τα κατά νόμο προβλεπόμενα στοιχεία. Οι τεκμαρτές (αντικειμενικές) δαπάνες διαβίωσης αποτελούν μέθοδο προσδιορισμού εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δεν ταυτίζονται με πραγματικές καταβολές χρηματικών ποσών. Κατόπιν τούτων, ορθώς δεν ελήφθησαν υπόψη τεκμαρτές δαπάνες για την εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4172/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται. Περαιτέρω, οι φόροι και τα τέλη που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο συνιστούν πραγματικές χρηματικές εκροές, και ως εκ τούτου προσμετρώνται νομίμως στις εν λόγω δαπάνες. Ακολούθως, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι θα πρέπει να προστεθεί στα εισοδήματά του επιχειρηματικό δάνειο ύψους 50.000,00€ που έλαβε από την Τράπεζα Πειραιώς στις 17/06/2020, διότι πέραν του ότι το δάνειο δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως προαναφέρθηκε, σχετίζεται αποκλειστικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα. Τέλος, το ποσό των 60.000,00 € που αφορά στην αγορά ακινήτου θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις δαπάνες, διότι δεν αφορά σε δαπάνη διαβίωσης του προσφεύγοντα, αλλά δαπάνη που καλύπτεται είτε από χρήματα που προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών, είτε από στεγαστικά δάνεια.

Επομένως, ο ανωτέρω πίνακας διαμορφώνεται ως ακολούθως :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2020
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	18.329,94
1.Μερίσματα ημεδαπής προέλευσης	5.690,68
2.Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	11.636,70
3.Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	
4. Ενοίκια γαιών -γης κλπ	1.002,56
5.Καθαρό κέρδη από συμμετοχή	
Συνολικό ποσό δηλούμενου εισοδήματος συζύγου	14.768,64
1.Εισόδημα αγροτικής δραστηριότητας	5.563,07

2.Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	
3.Ενοίκια καταστημάτων, γραφείων κλπ	5.706,36
4.Ενοίκια γαιών - γης κλπ	2.400,00
5.Απαλλασσόμενα εισοδήματα	1.099,21
Σύνολο προσωπικών/οικογενειακών δαπανών	43.695,90
1.Φόροι που παρακρατήθηκαν	631,29
2.Φόρος μερισμάτων ημεδαπής προέλευσης	284,53
3.τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	4.145,40
4 .Καταναλωτικές δαπάνες (049-050)	20.598,64
5.Δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία	7.070,00
6.Φ.Μ.Α 12-06-2020	1.905,68
7. Φ.Μ.Α 12-06-2020	1.940,08
8.Φόρος εισοδήματος φορολογικής δήλωσης 2019	5.919,38
9.ΕΝΦΙΑ 2020	1.200,90
ΔΙΑΦΟΡΑ	-10.597,32

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

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής της αρχής των αναλογιών

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 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 (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, με την υπό στοιχεία Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται :

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 .

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο 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 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/ εκροές/ φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013».

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δόθηκαν διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

«Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

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

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν

είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες 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.

Ε. Λοιπά θέματα

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο.

Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή στο άρθρο 30 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται : «3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν. 5104/2024 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). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.....».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών και δη το ελεγχόμενο απόθεμα ή ο αξιόπιστος τρόπος εξεύρεσής του, καθότι ο ίδιος δεν τηρεί βιβλίο απογραφής αποθεμάτων.

Επειδή όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους, η φορολογική αρχή διαθέτει ευρεία εξουσία ελέγχου

της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με διάφορα μέσα, συγκεκριμένα δε, έχει τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζει, μεμονωμένα ή παραλλήλως, μία ή και περισσότερες από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Εξάλλου ο εντοπισμός της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης μέσω της διασταύρωσης των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και των σχετικών δηλώσεων δεν καθίσταται πάντα ευχερής, καθόσον η πραγματική οικονομική κατάσταση των νομικών προσώπων ή των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι δυνατόν να μην αποτυπώνεται στα ως άνω λογιστικά αρχεία. Στη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 του ν. 5104/2024, αναφέρονται οι τεχνικές ελέγχου (αρχής των αναλογιών, ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά), οι οποίες δύνανται να χρησιμοποιηθούν από τη φορολογική αρχή για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη - τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων. Οι τεχνικές ελέγχου είναι συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές και στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, δηλαδή σημαντικού κλάδου της λογιστικής Επιστήμης, που επαληθεύει και εξακριβώνει την αξιοπιστία και τη σημαντικότητα των λογιστικών πληροφοριών και ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των μεθόδων αυτών και υπό την πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω ιδιαίτερης μεθοδολογίας, η οποία αξιοποιεί τόσο τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων, όσο και από άλλες πηγές πληροφόρησης. Σημειώνεται δε, ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, που αναγράφονται στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ., μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, αφού διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων του προσφεύγοντα, επέλεξε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την αρχή των αναλογιών. Συγκεκριμένα, σε ότι αφορά στα φάρμακα, τα οποία καταλαμβάνουν το μεγαλύτερο μέρος των αγορών ενός φαρμακείου και κατ' επέκταση και το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεων, είναι πολύ εύκολο να προκύψει ο σταθμισμένος Συντελεστής Μικτού Κέρδους ανά κατηγορία τιμής φαρμάκων, όπως αυτές τις έχει καθορίσει το Υπουργείο Υγείας και στη συνέχεια να προκύψουν τα πραγματικά ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία φαρμάκων. Με τη μέθοδο αυτή, ειδικά στην κατηγορία των φαρμάκων, προσδιορίζεται επακριβώς με βάση τον σταθμισμένο Σ.Μ.Κ. (επί κόστους) το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις φαρμάκων διότι οι τιμές διάθεσής τους είναι καθορισμένες από το κράτος.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η αρχή των αναλογιών εφαρμόζεται όχι μόνο σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, αλλά και σε επιχειρήσεις των οποίων οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Εν προκειμένω, για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, ως μη έχων υποχρέωση, δεν τήρησε βιβλίο απογραφής αποθεμάτων, το κόστος πωληθέντων ταυτίζεται με τις πραγματικές αγορές και το δηλωθέν κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την παρούσα

ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη αποθέματος (π.χ. τιμολόγια αγοράς μεγάλης αξίας που έλαβε πριν την έναρξη και στο τέλος της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου), ώστε να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος. Αντίθετα ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων πραγματοποιεί σε τακτή χρονική βάση (σχεδόν κάθε μέρα) αγορές όπου, σύμφωνα με την εξέλιξη των πωλήσεων του, διαμορφώνεται και το τρέχον απόθεμά του. Από τον έλεγχο του Μητρώου του taxis διαπιστώθηκε ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο ο προσφεύγων δεν είχε υποκαταστήματα και δεν δήλωσε νέους αποθηκευτικούς χώρους για την επιχείρησή του. Επίσης, δεν προέβη σε προαιρετική σύνταξη απογραφής των αποθεμάτων του, από την οποία να προκύπτει διαφοροποίηση των τελικών αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, έναντι αυτών που υπήρχε ως απόθεμα στην αρχή της χρήσης. Με βάση τα παραπάνω, και επειδή από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση του τρέχοντος αποθέματος της προσφεύγουσας οντότητας, ο έλεγχος θεωρεί ότι οι αγοραζόμενες ποσότητες της κάθε χρήσης αποτελούν και τις πωλούμενες. Με την παραδοχή αυτή, ο έλεγχος προχώρησε ορθώς στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων βάσει των αγορών εμπορευμάτων της κάθε χρήσης.

Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι αντικείμενο της έμμεσης τεχνικής της Αρχής των Αναλογιών είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης/ακαθαρίστων εσόδων των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω της μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων σχέσεων ή αναλογιών, όπως η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους ή επί των πωλήσεων, η αναλογία κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης προς τιμή κόστους κ.α.

Επειδή, για την εξεύρεση της αξιόπιστης αναλογίας (ποσοστού μικτού κέρδους) που θα εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα ο έλεγχος εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κλπ), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους 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 άλλες συναφείς πληροφορίες (Εμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, Μεντής- Μουζάκης – Πέττας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2020, σελ. 174)

Επειδή, η σύγκριση τιμολογίων αγορών με τιμολόγια πώλησης ή τιμές ραφιών & τιμοκαταλόγους σε περιπτώσεις ύπαρξης πολλών διαφορετικών ειδών και κωδικών εμπορευμάτων μπορεί να καταστεί ανεδαφική ή εξαιρετικά χρονοβόρα ως προς τη διαχείρισή τους, είναι όμως δυνατή η ομαδοποίηση των ειδών. Ωστόσο, για να προκύψει αξιόπιστο αποτέλεσμα ως προς τον προσδιορισμό του συνολικού περιθωρίου μικτού κέρδους, θα πρέπει αυτή να φέρει κοινά χαρακτηριστικά, ήτοι να πρόκειται για προϊόντα που έχουν παρόμοιο ποσοστό μικτού κέρδους.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη του τις αγορές και τις πωλήσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως προκύπτουν από τα

λογιστικά αρχεία της, καθώς και τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τους δύο μεγαλύτερους προμηθευτές της, τα προϊόντα των οποίων αποτελούν το 95% των συνολικών αγορών του φορολογικού έτους 2020, σε συνδυασμό με το περιθώριο μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων, όπως αποτυπώνεται στη σχετική Απόφαση του Υπουργού Υγείας για τις τιμές των φαρμάκων (Άρθρο 3 παρ. 2 Υ.Α.Γ.Π/οικ.90552/2016 - ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων).

Σύμφωνα δε, με το άρθρο 3 παρ. 2 της απόφασης Υ.Α.Γ.Π/οικ.90552/2016 - ΦΕΚ 3890/Β/02-12-2016: Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων, το ποσοστό μικτού κέρδους για το φορολογικό έτος 2020 ορίζεται ως ακολούθως :

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

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

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

Ακολούθως, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωλήσεις φαρμάκων του ελεγχόμενου έτους με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% εφαρμόζοντας τα ποσοστά μικτού κέρδους ανά εύρος τιμών, όπως προσδιορίζονται στην ανωτέρω απόφαση του Υπουργείου Υγείας, επί των αγορών του προσφεύγοντα και προσδιορίστηκε ο σταθμικός συντελεστής μικτού κέρδους στο 28%, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα :

ΧΡΗΣΗ 2020				
ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗ ΤΙΜΗΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ	Συντελεστές Μικτού κέρδους βάσει του ΦΕΚ 4274/22- 11- 2019 (Α)	Καθαρή αξία βάσει των λογιστικών αρχείων	Ποσοστό της καθαρής αξίας κάθε κατηγορίας φαρμάκων επι τη συνολική καθαρή αξία (Β)	Σταθμικός συντελεστής μικτού κέρδους για κάθε κατηγορία φαρμάκων Α Χ Β
Από 0,00€ έως 50,00€	30%	446.136,12	84,36%	25,31%
Από 50,01€ έως	20%	53.498,25	10,12%	2,02%
Από 100,01€ έως	16%	18.804,13	3,55%	0,57%
Από 150,01€ έως	14%	7.062,72	1,33%	0,19%
Από 200,01€ έως	12%	3.368,56	0,64%	0,08%
ΣΥΝΟΛΟ		528.869,78	100,00%	28,17%

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους από την πώληση εμπορευμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 13% (παραφαρμακευτικά) και με συντελεστή ΦΠΑ 24% (καλλυντικά- κρέμες και συναφή είδη) έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία από προηγούμενους ελέγχους. Με το υπ αριθμ. πρωτ./05-08-2025 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να διευκρινίσει εγγράφως τις τιμές πώλησης με ΦΠΑ ανά μονάδα συγκεκριμένων ειδών. Με βάση τις τιμές πώλησης που παρασχέθηκαν εγγράφως από τον προσφεύγοντα με το με αριθμ. πρωτ./12-09-2025 έγγραφο υπόμνημά του, προέκυψε ότι ο συντελεστής περιθωρίου μεικτού κέρδους επί κόστους πωληθέντων κυμαίνεται στο 5% στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020. Ο συγκεκριμένος συντελεστής περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, διότι: ο) ο Σ.Μ.Κ. επί κόστους 5% είναι ιδιαίτερα χαμηλός με βάση την εμπορική πρακτική και τα δεδομένα των προγενέστερων ελέγχων που έχει πραγματοποιήσει η ελεγκτική αρχή σε Φαρμακεία τόσο εντός του αστικού ιστού της πόλης όσα και στην περιφέρεια του Νομού, β) ο Σ.Μ.Κ. επί κόστους που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία (συνολικές αγορές έναντι συνολικών πωλήσεων ανά κατηγορία ΦΠΑ) της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης για το ίδιο έτος, είναι σημαντικά υψηλότερος (πάνω από διπλάσιος) έναντι αυτού που δήλωσε ο ελεγχόμενος στο αίτημα παροχής πληροφοριών του ελέγχου.

Συγκεκριμένα, η συνολική αξία των αγορών των προϊόντων που υπάγονται στο 24% Φ.Π.Α για τη χρήση 2020 είναι 53.439,92 €, ενώ οι πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων στην κατηγορία αγαθών με ΦΠΑ 24% είναι 59.364,26 €, δηλαδή το περιθώριο μικτού κέρδους (επί κόστους) διαμορφώνεται στο 11,08% (59.364,26 - 53.439,92 / 53.439,92).

Επίσης η συνολική αξία των αγορών των προϊόντων με 13% Φ.Π.Α για τη χρήση 2020 ήταν 21.366,84 €, ενώ οι πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων ήταν 15.771,95 €. Δηλαδή, το περιθώριο μικτού κέρδους (επί κόστους) ήταν αρνητικό, κάτι που ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό, διότι είναι πέρα από κάθε συναλλακτική πρακτική τα τρέχοντα (εμπορεύσιμα) αγαθά να πωλούνται κάτω του κόστους.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως Σ.Μ.Κ. επί κόστους για τις κατηγορίες των αγαθών που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 13% και 24%, ποσοστό Σ.Μ.Κ. 11,00%, ο οποίος προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας στην

κατηγορία των αγαθών υπαγόμενα σε συντελεστή ΦΠΑ 13%. Περαιτέρω, αφαίρεσε από τα έσοδα ποσό 13.526,27 €, το οποίο αφορά εκπτώσεις επί των πωλήσεων (REBATE) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 3% που καλύπτει ενδεχόμενες περιπτώσεις απωλειών και φθοράς. Για δε τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόστηκε η σχέση:

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

Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020 με βάση την έμμεση τεχνική ελέγχου της Αρχής των Αναλογιών παρουσιάζεται στη συνέχεια, μετά την αφαίρεση του REBATE έτους 2020 ανά κατηγορία Φ.Π.Α., στον πίνακα που ακολουθεί:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 2020		
ΚΛΑΔΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΠΟΣΑ	
ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ Π Α. 6% (ΦΑΡΜΑΚΑ)_	688.832,99	675.351,12
ΜΕΙΟΝ REBATE 2020 ΜΕ Φ.Π.Α. 6%	13.481,87	
ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 13% (ΠΑΡΑΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ)	23.005,68	22.961,28
ΜΕΙΟΝ REBATE 2018 ΜΕ Φ.Π.Α. 13%	44,40	
ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΕ Φ.Π.Α. 24% (ΚΑΛΛΥΝΤΙΚΑ)		59.364,26
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ		757.676,66

Επειδή ο προσφεύγων αιτείται την αναγνώριση ποσοστού φύρας ύψους 5% επί των αγορών του, στο πλαίσιο εφαρμογής της αρχής των αναλογιών, επικαλούμενος τη φύση των εμπορευμάτων (φαρμακευτικά και παραφαρμακευτικά προϊόντα), τη λήξη αυτών, καθώς και τυχόν απώλειες λόγω καταστροφής ή αλλοιώσεων.

Ωστόσο, το εν λόγω αίτημα δεν δύναται να γίνει δεκτό, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συγκεκριμένα και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ύπαρξη πράγματι πραγματοποιηθείσας φύρας στο αιτούμενο ποσοστό. Ειδικότερα, δεν προσκομίστηκαν πρωτόκολλα καταστροφής προϊόντων, δελτία αποστολής προς αδειοδοτημένες εταιρείες διαχείρισης φαρμακευτικών αποβλήτων, ούτε λοιπά παραστατικά ή στοιχεία τεκμηρίωσης από τα οποία να αποδεικνύεται το είδος, η ποσότητα και η αξία των καταστραφέντων ή απολεσθέντων αποθεμάτων.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών αποσκοπεί στον προσδιορισμό φορολογητέων μεγεθών κατά τρόπο αντικειμενικό και εύλογο, ιδίως σε περιπτώσεις τήρησης ανακριβών ή ανεπαρκών βιβλίων, δεν συνεπάγεται όμως αυτοδικαίως την αποδοχή κατ' αποκοπή ποσοστών φύρας χωρίς ειδική και εμπεριστατωμένη τεκμηρίωση. Τυχόν αποδοχή γενικού ποσοστού φύρας, χωρίς συγκεκριμένη απόδειξη, θα αντέβαινε στην αρχή της νομιμότητας και της ισότητας στη φορολογική μεταχείριση.

Επιπλέον, σημειώνεται ότι η φύρα αποθεμάτων δεν εκπίπτει αυτοτελώς και αφηρημένα, αλλά αναγνωρίζεται μόνον εφόσον αποδεικνύεται ότι συνδέεται άμεσα με τη δραστηριότητα της

επιχείρησης, είναι πραγματική και όχι υποθετική, και έχει καταγραφεί με τον προσήκοντα τρόπο στα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, το αίτημα του προσφεύγοντα περί αναγνώρισης ποσοστού φύρας 5% κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών απορρίπτεται ως αβάσιμο και αναπόδεικτο.

Επειδή επομένως, αιτιολογείται πλήρως η διαφοροποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου σε σχέση με τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογητέα έσοδα και τις δηλωθείσες εκροές, γεγονός που απεικονίζεται στις επίδικες πράξεις. Συνεπώς, παρά τα αντιθέτως προβαλλόμενα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ορθώς εφάρμοσε την αρχή των αναλογιών, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται προσδιορισμός των αποτελεσμάτων συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή στο άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 19 του του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

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

«Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται

σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

«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 στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 05/12/2025 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στο φορολογικό έτος 2020. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου προσδιορισμού Φ.Π.Α. τυγχάνει απορριπτέος. Επισημαίνεται δε, ότι η έμμεση τεχνική ελέγχου δεν αποτελεί τεκμαρτό προσδιορισμό εισοδήματος, αλλά μέθοδο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση πληροφορίες και δεδομένα που συλλέγονται τόσο από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, όσο και από τρίτες πηγές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/05-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	54.897,99 €	54.897,99 €

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

2. Η με αριθμό/05-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	9.108,23 €	9.108,23 €

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

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.