ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

**Ταχ. Δ/νση** : Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332241

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

Θεσσαλονίκη, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1182

# ΑΠΟΦΑΣΗ

## Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

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

4. Την από 16/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης: α) της με αρ. ..... - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορ. έτους 2021, β) της με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως

άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, γ) της με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021, δ) της με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020, και ε) της με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης.

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

Επί της από 16/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ. ..... - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο ειδών διατροφής, πρόστιμο συνολικού ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης λογιστικών αρχείων (παραστατικών), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περ. η' του ίδιου άρθρου και νόμου.
- Με την με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, μειώθηκαν οι δηλωθείσες φορολογικές ζημίες του προσφεύγοντος από 33.963,98€ σε 6.421,53€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 111.241,90€ έναντι 86.042,24€ (βάσει δήλωσης), μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με τα άρθρα 28 του Ν.4172/2013 και 32 του Ν.5104/2024. Για το εν λόγω φορ. έτος ο προσφεύγων υποβλήθηκε σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία, καθότι το τεκμαρτό εισόδημά του ήταν υψηλότερο από το συνολικό του εισόδημα. Η μείωση των ζημιών του που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο κατόπιν της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, δεν επηρέασε τον αρχικό υπολογισμό του φόρου βάσει της εναλλακτικής ελάχιστης φορολογίας του άρθρου 34 του Ν.4172/2013.
- Με την με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 2.971,93€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 1.485,97€, ήτοι συνολικό ποσό 4.457,89€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του σε 237.503,66€ έναντι 159.200,81€ βάσει δήλωσης, μετά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών σύμφωνα με τα άρθρα 28 του

Ν.4172/2013 και 32 του Ν.5104/2024.

- Με την με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο ύψους 2.837,26€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 343,17€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 171,58€ ήτοι συνολικό ποσό 514,75€, κατόπιν: α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του σε 80.870,15€, έναντι 74.358,69€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών και β) προσθήκης στις φορολογητέες του εκροές μη δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 10.600,44€.
- Με την με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο ύψους 3.109,24€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 9.699,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 4.849,67€, ήτοι συνολικό ποσό 14.....,02€, κατόπιν: α) προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του σε 189.641,33€, έναντι 152.563,33€ (βάσει δήλωσης), με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, β) προσθήκης στις φορολογητέες του εκροές μη δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 22.817,52€ και γ) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορ. περιόδου για έκπτωση ύψους 2.837,26€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 18/12/2025 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, σε εκτέλεση της με αρ..... - 25/08/2025 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η προτεραιοποίηση των υποθέσεων της ΑΑΔΕ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Γενική και αόριστη η νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 27 Ν.4174/2013.
2. Εσφαλμένο το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Μη στοιχειοθέτηση της τέλεσης της φερόμενης παράβασης περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.
3. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Καταχρηστική η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν επικαλείται αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Αναιτιολόγητη η απόφαση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής για εφαρμογή έμμεσης τεχνικής. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών κατά παράβαση της με αρ. Α.1008/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Νομικώς πλημμελής και αυθαίρετος ο επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των κερδών στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ.

5. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος κατά το υπό κρίση φορ. έτος 2021. Η ελεγκτική αρχή όφειλε να συμψηφίσει ζημιές παρελθόντος έτους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:
α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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.
Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' και δ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 μεθόδων.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος προβλέπεται ότι: « ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδοτήσεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως. Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣτΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣτΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν.4174/2013 προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣτΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχομένου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή, ότι οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Ν.4174/2013 ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι κανονιστικές πράξεις που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκαν άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια οι κανονιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτέες, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης καθώς ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ...8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»».
Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το άρθρο 23 του ΚΦΔ (νυν άρθρο 27 του Ν.5104/2024) 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 2 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου ... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. .... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης

αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.....»

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ... ...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. ... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου....»

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. {...}».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. ...».

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία

παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών

αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.) ...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024, οριζόταν ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. ...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του Ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: ... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε) και ιστ) της παρ. 1, ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2018 διευκρινίστηκε ότι: «... Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε΄ του Ν. 4174/2013 , όπως προστέθηκε με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 4474/2017) Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν

επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. ...».

Επειδή, εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή στο πλαίσιο της διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019 και συγκεκριμένα από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των τιμολογίων αγοράς σε καπνικά είδη και αντίστοιχα της τιμής πώλησής τους, όπως αναγραφόταν επί των πακέτων διαπίστωσε τα εξής:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ | 2020 | | | 2021 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ | ΣΜΚ | ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ | ΣΜΚ |
| ..... | 3,780 | 3,90 | 3,17 | 3,780 | 3,90 | 3,17 |
| ..... | 3,765 | 3,90 | 3,17 | 3,765 | 3,90 | 3,17 |
| ..... | 3,877 | 4,00 | 3,17 | 3,877 | 4,00 | 3,17 |

Συνεπώς ο συντελεστής μικτού κέρδους κατά την πώληση των τσιγάρων διαμορφώθηκε στα 3,17% και ο έλεγχος στρογγυλοποίησε τον εν λόγω συντελεστή στο 3,00% προς όφελος του προσφεύγοντος και στα δύο φορ. έτη. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος και τον συντελεστή μικτού κέρδους, καθώς και το γεγονός ότι στα τσιγάρα δεν υπάρχει αποθεματοποίηση, και οι αγορές μετατρέπονται άμεσα σε πωλήσεις, προέκυψε ότι οι πωλήσεις ανά φορολογικό έτος είχαν ως εξής:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΑΓΟΡΕΣ | ΣΜΚ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|---|---|---|---|---|---|
| 2020 | 19.476,99 | 3,00 | 20.061,30 | 5.028,02 | 15.033,28 |
| 2021 | 40.923,07 | 3,00 | 42.150,76 | 7.302,09 | 34.848,67 |

Επιπλέον για τις κάρτες κινητής τηλεφωνίας λήφθηκαν αντίστοιχα:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ | 2020 | | | 2021 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ | ΣΜΚ | ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ | ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ | ΣΜΚ |
| ..... | 19,90 | 20,00 | 0,50% | 19,91 | 20,00 | 0,45% |
| ..... | 14,92 | 15,00 | 0,54% | 14,92 | 15,00 | 0,54% |
| ..... | 9,95 | 10,00 | 0,50% | 9,95 | 10,00 | 0,50% |
| Μ.Ο. | | | 0,51% | | | 0,50% |

Συνεπώς ο συντελεστής μικτού κέρδους κατά την πώληση των καρτών διαμορφώθηκε στα 0,51% και 0,50% στα φορ. έτη 2021 και 2021 αντίστοιχα. Ο έλεγχος στρογγυλοποίησε τον συντελεστή στο 0,50% προς όφελος του προσφεύγοντος και στα δύο φορ. έτη. Λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος και τον συντελεστή μικτού κέρδους, καθώς και το γεγονός ότι στις κάρτες κινητής τηλεφωνίας δεν υπήρχε αποθεματοποίηση, και οι αγορές μετατρέπονταν άμεσα σε πωλήσεις, προέκυψε ότι οι πωλήσεις ανά φορολογικό έτος είχαν ως εξής:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ | ΑΓΟΡΕΣ | ΣΜΚ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|---|---|---|---|---|---|
| 2020 | 4.245,99 | 0,50 | 4.267,22 | 612,30 | 3.654,92 |
| 2021 | 7.561,57 | 0,50 | 7.599,38 | 1.223,20 | 6.376,18 |

Κατόπιν αυτών, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι υφίστατο απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονταν με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ, του άρθρου 13 παρ. 1 και 54 παρ. 1 περ. ιε' του Ν.4987/2022: α) για το φορ. έτος 2020 συνολικής καθαρής αξίας 18.688,20€, ήτοι 15.033,28€ για την πώληση τσιγάρων + 3.654,92€ για την πώληση καρτών και β) για το φορ.

έτος 2021, συνολικής καθαρής αξίας 41.224,85€, ήτοι 34.848,67€ για την πώληση τσιγάρων + 6.376,18€ για την πώληση καρτών. Συμπερασματικά, σε βάρος του προσφεύγοντος για τις ως άνω παραβάσεις επιβλήθηκε από την ελεγκτική αρχή με την με αρ. ..... - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου, πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ή του Ν.4987/2022 ύψους 500,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη ύπαρξη αποθεμάτων κατά τη λήξη του φορολογικού έτους δεν είναι πραγματικό γεγονός αλλά ανυπόστατη εικασία της ελεγκτικής αρχής, καθώς η επιχείρηση απαλλάσσεται από τη διενέργεια απογραφής και πως ό,τι αγοράστηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο δεν πωλήθηκε απαραίτητα. Συνακόλουθα, αναφέρει ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και η σχετική πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, εντούτοις, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος παρίσταται αβάσιμος, καθώς:

- όσον αφορά την πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας δεν υφίσταται αποθεματοποίηση, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ως πωλητής αυτών, εκδίδει την εκάστοτε κάρτα κινητής τηλεφωνίας την χρονική στιγμή που την αιτείται ο εκάστοτε πελάτης της επιχείρησης. Συνεπώς, κάθε φορά που ένας πελάτης προτίθεται να αγοράσει κάρτα κινητής τηλεφωνίας από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, αυτός (ο πωλητής - προσφεύγων) την δεδομένη εκείνη χρονική στιγμή αγοράζει την κάρτα από την αντίστοιχη εταιρεία κινητής τηλεφωνίας και την πωλεί άμεσα στον πελάτη, χωρίς να είναι δυνατή κατ' αυτό τον τρόπο η αποθεματοποίηση. Λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω αδιαμφισβήτητο δεδομένο, ο έλεγχος διαπίστωσε τις προαναφερόμενες διαφορές ανάμεσα στις πωλήσεις όπως αυτές προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος και στις πωλήσεις όπως αυτές προέκυψαν από τον έλεγχο, και ως εκ τούτου απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ.
- όσον αφορά τις πωλήσεις τσιγάρων, ο έλεγχος διαπίστωσε ιδιαίτερα σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων βάσει των λογιστικών αρχείων:

| | ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ | |
|---|---|---|
| ΦΟΡ. ΕΤΟΣ | ΑΓΟΡΕΣ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ |
| 2020 | 19.476,99 | 5.028,02 |
| 2021 | 40.923,07 | 7.302,09 |

Λαμβανομένων υπόψη των διδαγμάτων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών και πρακτικών, καθίστατο πρόδηλο ότι δεν δικαιολογούνται τέτοιες αποκλίσεις ή/και αποθεματοποίηση σε προϊόντα υψηλού κόστους, όπως είναι τα τσιγάρα. Συνεπώς η θέση της φορολογικής αρχής περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση τσιγάρων (πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ) κρίνεται βάσιμη και επαρκώς αιτιολογημένη.

Επειδή, ο προσφεύγων αφενός δεν προχώρησε σε σύνταξη απογραφής οικειοθελώς προκειμένου να επικαλεστεί την ύπαρξη αποθεμάτων, και αφετέρου δεν τέθηκαν από τον ίδιο αποδεικτικά στοιχεία περί αυτών στα ελεγχόμενα φορ. έτη τόσο στο στάδιο του ελέγχου, όσο και στο στάδιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα φορ. έτη 2020 και 2021, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στην από 18/12/2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 της ΔΟΥ

Αλεξανδρούπολης.

Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε από την ελεγκτική αρχή με την με αρ. ..... – 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ή΄ του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023 (ΦΕΚ Α' 204/11-12-2023): «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) ..... β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας..... 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 83 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα ..... 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με την Ε2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. ...3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. ... 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) ... Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:
- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των

φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. ... 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: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013....».
Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.....».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ότι είναι καταχρηστική η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου από την ελεγκτική αρχή και αναιτιολόγητη η απόφαση του Προϊσταμένου της για την εφαρμογή της, καθώς δεν υφίστατο

αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος, και ότι υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, από την διάταξη του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 προκύπτει ότι η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μια εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώνεται η πλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων.

Επειδή, στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, συνεπεία των οποίων το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 Ν.5104/2024, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεση της από τη συλλογή πληροφοριών από διάφορες πηγές για τα φορ. έτη 2020 και 2021, και κατόπιν υπολογισμού των πραγματικών εισοδημάτων και των πραγματικών δαπανών του προσφεύγοντος για τα εν λόγω έτη διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του στα εν λόγω φορ.έτη και συνεπώς ότι συνέτρεχε η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 Ν.4172/2013 για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
Αναλυτικά:

| ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2020 | ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ |
|---|---|
| ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ | ΠΟΣΟ |
| Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας | 2.342,79 |
| Τόκοι ημεδαπής προέλευσης | 0,08 |
| Εισοδήματα που απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο | 536,81 |
| Σύνολο εισοδημάτων | 2.879,68 |
| ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ | ΠΟΣΟ |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών | 10.619,31 |
| Σύνολο πραγματικών δαπανών | 10.619,31 |
| **ΔΙΑΦΟΡΑ** | **-7.739,63** |

| ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021 | ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ |
|---|---|
| ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ | ΠΟΣΟ |
| Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας | 3.490,82 |
| Τόκοι ημεδαπής προέλευσης | 0,06 |
| Εισοδήματα που απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο | 2.571,80 |
| Σύνολο εισοδημάτων | 6.062,68 |
| ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ | ΠΟΣΟ |
| Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών | 21.279,89 |
| Σύνολο πραγματικών δαπανών | 21.279,89 |
| ΔΙΑΦΟΡΑ | **-15.217,21** |

Επιπρόσθετα, και στα δύο φορ. έτη 2020 και 2021 ο προσφεύγων εμφάνισε ζημίες ύψους -31.621,19€ και -56.822,21€ αντίστοιχα.
Παράλληλα, όπως αναφέρθηκε αναλυτικά προηγουμένως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε και η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και στα δύο φορ. έτη 2020 και 2021, συνεπώς συνέτρεχε και η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 περ.β΄ και παρ.2 του Ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με έμμεσες τεχνικές μεθόδους και στα δύο φορ. έτη 2021 και 2022 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επειδή, ο προσφεύγων προβαίνει σε ανεπίτρεπτη κρίση της διακριτικής ευχέρειας του ελεγκτικού οργάνου, καθώς στην προκειμένη περίπτωση είναι πρόδηλο ότι δεν συντρέχει περίπτωση υπέρβασης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας, αφού τηρούνται πλήρως και ρητά οι προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη περί εφαρμογής έμμεσης ελεγκτικής μεθόδου. Ο έλεγχος εφάρμοσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α1293/2019 μέρος των οποίων, όπως ορίζει η παραπάνω απόφαση, είναι και ο έλεγχος τήρησης των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 32 Ν.5104/2024. Στο πλαίσιο της παραπάνω ελεγκτικής επαλήθευσης ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται συγκεκριμένες από τις εν λόγω προϋποθέσεις, και ως εκ τούτου εφάρμοσε τις προβλεπόμενες διατάξεις των Α.1008/2020, Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020.

Επειδή, ο προσφεύγων προβαίνει σε εσφαλμένη και αβάσιμη ερμηνεία του τιθέμενου νομοθετικού καθεστώτος καθώς και των πραγματικών δεδομένων της υπό κρίση υπόθεσης, ισχυριζόμενος ότι δεν αποδείχτηκε αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος. Ωστόσο, η υπό κρίση προσφυγή της ελεγκτικής αρχής στην εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου εδράζεται στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, και όχι στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, η οποία αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα, όπως ρητώς ορίζεται με την υπ' αριθμ. Ε2015/2020.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

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. 2. 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, με το 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, με το άρθρο 22 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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 το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ... ».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.
Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.
Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.
Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013
2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών
Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.
Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε

ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.
Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών..... Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7΄Ελεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 του διοικητή της ΑΑΔΕ: «Σε συνέχεια της Α.1008/20- 01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:
Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και
τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή
του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα

οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως

τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

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

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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

Επειδή, με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεσή του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχομένου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 640/2021).

Επειδή ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι εσφαλμένη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών, ότι εφαρμόστηκε κατά παράβαση της Α1008/2020 απόφασης της ΑΑΔΕ και ότι είναι νομικώς πλημμελής και αυθαίρετος ο επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των κερδών στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω, υφίσταται αδυναμία επαλήθευσης του πραγματικού κόστους πωληθέντων παρά μόνον του λογιστικού διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 14 Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1019/2015 της ΓΓΔΕ τα καταστήματα εμπορίας ειδών διατροφής (παντοπωλείο, μίνι μάρκετ, σούπερ μάρκετ, κ.λπ., πώληση λιανική ή κυρίως λιανική) που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων, όπως στην προκειμένη περίπτωση, απαλλάσσονται από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής και συνακόλουθα αναφέρει ότι η εφαρμογή της αρχής αναλογιών για την εν λόγω περίπτωση είναι ακατάλληλη.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 18/12/2025 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, η ελεγκτική αρχή με δεδομένο ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 στα φορ.

έτη 2020 και 2021 εφάρμοσε την τεχνική της αρχής των αναλογιών, προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος βάσει του περιθωρίου του μικτού κέρδους.

Επειδή, τόσο στο άρθρο 32 του Ν.5104/2024, όσο και στις σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίους (Ε2015/2020, Α1008/2020, Ε2016/2020), δεν ορίζεται ρητά και περιοριστικά το είδος της επιχείρησης που υπάγεται στην έκαστη μέθοδο έμμεσης τεχνικής.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων του Ν.5104/2024. Τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και της εκάστοτε μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η έμμεση τεχνική ελέγχου που εφαρμόζεται επιλέγεται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου (Α1008/2020, Ε2016/2020).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή για την εφαρμογή της εν λόγω έμμεσης τεχνικής, αξιοποίησε δεδομένα του προσφεύγοντος (όπως βιβλία, φορ. στοιχεία έκδοσής του, στοιχεία από προμηθευτές, δηλώσεις) λαμβάνοντας υπόψη τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του είδους και τη μορφή της ατομικής επιχείρησής του (λιανικό εμπόριο ειδών διατροφής). Ο δε Προϊστάμενος της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης με την με αρ. .....– 06/11/2025 απόφασή του ενέκρινε τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος στα φορ. έτη 2020 - 2021 με τη χρήση της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών (περ. α΄ παρ.1 άρθρου 32 του Ν.5104/2024).

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η φορολογική αρχή αξιολογώντας το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεση του και λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένα ότι:

- ο προσφεύγων εμφάνιζε ζημιογόνα αποτελέσματα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2020 και 2021.
- από τον έλεγχο στο σύστημα My Data, διαπιστώθηκε μικρό πλήθος κύριων προμηθευτών, ικανό να ελεγχθεί και να γίνει χρήση κάθε διαθέσιμου πληροφοριακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, μπορούσαν να αντληθούν και να επεξεργαστούν με αξιοπιστία στοιχεία που σχετίζονταν τόσο με την τιμολόγηση όσο και με το κόστος των εμπορευμάτων.
- παρά το πλήθος των εμπορεύσιμων, μπορούσε να γίνει ομαδοποίηση αυτών σε κατηγορίες με όμοιες πολιτικές πώλησης, έτσι ώστε με την άντληση αντιπροσωπευτικού δείγματος από αυτές να προκύψει μια αξιόπιστη αναλογία μεταξύ αγορών και πωλήσεων.
- κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη διαπιστώθηκε διασπορά αγορών σε όλους τους μήνες κάθε διαχειριστικού έτους. Συνεπώς, ο κύκλος αναπλήρωσης των αποθεμάτων ήταν κατανεμημένος σε όλους τους μήνες ανάλογα με τις συναλλακτικές ανάγκες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- το κριτήριο με το οποίο επιλέχθηκε για έλεγχο η υπόθεση ήταν η ένδειξη «φυσικό πρόσωπο με υψηλές δαπάνες»,

πρότεινε ως καταλληλότερη μέθοδο για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, την μέθοδο «της αρχής των αναλογιών» του άρθρου 32 παρ. 1 περ. α΄ του Ν.5104/2024 η οποία

εγκρίθηκε με την με αρ. ..... – 06/11/2025 απόφαση του Προϊστάμενου της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Ακολούθως ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ανά φορολογική περίοδο έλαβε υπόψη του το με αρ. πρωτ. ...../06-11-2025 έγγραφο του προσφεύγοντος, με το οποίο γνωστοποίησε στον έλεγχο τον μέσο συντελεστή μικτού κέρδους ο οποίος κατά τον προσφεύγοντα ήταν 20% για κάθε φορολογικό έτος και αφορούσε τα εμπορεύσιμα είδη πλην των καπνικών ειδών και καρτών τηλεφωνίας. Όπως προαναφέρθηκε για τον προσδιορισμό του μέσου συντελεστή μικτού κέρδους των καπνικών ειδών και των καρτών τηλεφωνίας ο έλεγχος έλαβε δειγματοληπτικά τρία είδη από κάθε κατηγορία και προς όφελος του προσφεύγοντος έλαβε υπόψη ως συντελεστή μικτού κέρδους το ποσοστό 3,00% για τα καπνικά είδη και το ποσοστό 0,50% για τις κάρτες τηλεφωνίας και στα δύο ελεγχόμενα έτη.

Επιπλέον, ο έλεγχος προς όφελος του προσφεύγοντος έλαβε ως παραδοχή, μόνο για το φορολογικό έτος 2020, καθώς ήταν το έτος έναρξης της δραστηριότητάς του, ότι το ποσό του ...../30-06-2020 καθαρής αξίας 18.022,09€ έκδοσης του ....., ο οποίος πούλησε την επιχείρηση με το εμπόρευμά του στον προσφεύγοντα, αποτελούσε και το αντίστοιχο ποσό απογραφής λήξης και αφορούσε μόνο τα είδη με συντελεστή 13% και 24% (εμπορεύματα). Ωστόσο, κατά το επόμενο έτος ήτοι το φορ. έτος 2021 δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο απογραφές, διότι κρίθηκε πως ότι αγοράσθηκε κατά την περίοδο 01/01 - 31/12/2021 πουλήθηκε εντός της ίδιας περιόδου, ήτοι ότι τα εμπορεύματα εντός του καταστήματος κατά την έναρξη και τη λήξη του εν λόγω φορ. έτους ήταν αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις που πρόβαλε ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ...../03-12-2025 γραπτό υπόμνημά του επί του με αρ. ...../30-10-2025 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου (ΣΔΕ - Άρθρο 33 και 65 Ν.5104/2024), οι οποίες έγιναν μερικώς δεκτές από τον έλεγχο ως προς το αίτημα του για μεταβολή του συντελεστή μικτού κέρδους για τα εμπορεύματα που ο ίδιος είχε προσδιορίσει αρχικά σε 20,00% τελικά σε 15%, τα ακαθάριστα έσοδα του με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορίστηκαν οριστικά ως εξής:

| 2020 | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ | ΑΠΟΓΡΑΦΗ ..... /30-06-20 | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ | ΣΜΚ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΜΕΣΩΝ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ | 91.142,07 | 18.022,09 | 73.119,98 | 15,00% | 84.087,98 | | |
| ΚΑΠΝΙΚΑ ΕΙΔΗ | 19.476,99 | | 19.476,99 | 3,00% | 20.061,30 | | |
| ΚΑΡΤΕΣ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ | 4.245,99 | | 4.245,99 | 0,50% | 4.267,22 | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | 114.865,05 | | 96.842,96 | | 108.416,50 | 83.216,84 | 25.199,66 |

| 2021 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ | ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ | ΣΜΚ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΜΕΣΩΝ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
| ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ | 160.383,93 | 15,00% | 184.441,52 | | |
| ΚΑΠΝΙΚΑ ΕΙΔΗ | 40.923,07 | 3,00% | 42.150,76 | | |
| ΚΑΡΤΕΣ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ | 7.561,57 | 0,50% | 7.599,38 | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | 208.868,57 | | 234.191,66 | 155.888,81 | 78.302,85 |

και οι φορολογητέες του εκροές (μεταξύ άλλων διαπιστώσεων) ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ Φ.Π.Α.

| 2020 | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΩΝ | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13% | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24% | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 6% | ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛ/ΝΩΝ ΤΟΥ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ | ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡ/ΝΕΣ ΧΔΕ (ΤΣΙΓΑΡΑ/ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ) | ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΜΔΕ (ΚΑΡΤΕΣ) | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ |
| ΦΟΡΟΛ.ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ | 74.358,69 | 67.914,69 | 6.325,41 | 118,59 | 5.640,32 | 5.028,02 | 612,30 | |
| ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ | 100,00% | 91,33% | 8,51% | 0,16% | | | | |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ | | | | | | | | |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΡΟΩΝ | 6.511,46 | 5.947,17 | 553,91 | 10,38 | 18.688,20 | 15.033,28 | 3.654,92 | 25.199,66 |
| ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ (ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ) | 10.600,44 | 2.518,08 | 8.082,36 | | | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | 91.470,59 | 76.379,94 | 14.961,68 | 128,97 | 24.328,52 | 20.061,30 | 4.267,22 | |

| 2021 | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΩΝ | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13% | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24% | ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 6% | ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛ/ΝΩΝ ΤΟΥ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ | ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡ/ΝΕΣ ΧΔΕ (ΤΣΙΓΑΡΑ) | ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΜΔΕ (ΚΑΡΤΕΣ/ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΛΑΧΕΙΩΝ) | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ |
| ΦΟΡΟΛ. ΕΚΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ | 147.364,45 (+2.078,88 ενδ.αποκτ +3.120,00 αγροτ. =152.563,33) | 137.666,46 | 9.427,47 (+2.078,88 ενδ.αποκτ. +3.120,00 αγροτ. =14.626,35) | 270,52 | 8.525,29 | 7.302,09 | 1.223,20 | |
| ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ | 100,00% | 93,42% | 6,40% | 0,18% | | | | |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΡΟΩΝ | 37.078,00 | 33.457,56 | 3.554,69 | 65,75 | 41.224,85 | 34.848,67 | 6.376,18 | 78.302,85 |
| ΠΛΕΟΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ (ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ) | 22.817,52 | 6.562,54 | 16.254,98 (18.333,86-2.078,88) | | | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | 207.259,97 (+2.078,88 ενδ.αποκτ. +3.120,00 αγροτ. =212.458,85) | 177.686,56 | 34.436,02 | 336,27 | 49.750,14 | 42.150,76 | 7.599,38 | |

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό μικτού κέρδους δεν ήταν αυθαίρετη παραδοχή του ελέγχου, αλλά αντιθέτως ήταν η θέση του προσφεύγοντος, ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της ελεγκτικής αρχής για παροχή αναλυτικών στοιχείων προσδιορισμού του ποσοστού μικτού κέρδους (ΣΜΚ). Ο έλεγχος αξιολογώντας τη θέση του προσφεύγοντος και λαμβάνοντας υπόψη παρόμοιους ελέγχους και το ποσοστό που προσδιορίστηκε σε αυτούς, θεώρησε ότι το προτεινόμενο από τον προσφεύγοντα ποσοστό ήταν εντός του εύρους των ποσοστών που εμφανίζονταν σε ανάλογες επιχειρήσεις, και ως εκ τούτου το έκανε αποδεκτό ως βάση για τους υπολογισμούς του.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκομίζει από το οποίο να προκύπτει ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αναλογίες αποκλίνουν ουσιωδώς από άλλες αξιόπιστες αναλογίες και οδηγούν σε διαφορετικά αποτελέσματα. Επιπλέον, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, προκειμένου να τεκμηριώσει ότι τα προϊόντα του δείγματος του ελέγχου είτε ότι έχουν χαμηλότερο συντελεστή μικτού κέρδους από αυτόν που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, είτε ότι δεν αποτελούν αντιπροσωπευτικό δείγμα σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για τα φορ. έτη 2020 και 2021, εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών βάσει των οικείων διατάξεων του νόμου και των σχετικών αποφάσεων και εγκυκλίων της Διοίκησης. Συνεπώς, οι διαπιστώσεις της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, όπως αποτυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ κρίνονται ορθές και επαρκώς αιτιολογημένες, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ο οποίος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4172/2013 «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 30 του του Ν.4172/2013 «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4172/2013 «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:
... β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. ... 3. Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2016 με θεμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών»:
... <u>Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων</u>
Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.
Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.
Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο,

εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιός μας).
Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας..»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος κατά το υπό κρίση φορ. έτος 2021 καθώς η ελεγκτική αρχή δεδομένου ότι προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη του από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4172/2013 να συμψηφίσει στο φορ. έτος 2021 τις ζημιές του προηγούμενου φορ. έτους (2020) ποσού βάσει δήλωσης 33.963,98€ και βάσει ελέγχου 6.421,53€ ή όποιο άλλο ποσό προσδιόρισε η φορολογική αρχή.

Επειδή, όσον αφορά το φορ. έτος 2020, τόσο σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος όσο και σύμφωνα με την με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, ισχύουν τα κάτωθι:

- η επιχείρηση του προσφεύγοντος εμφάνισε ζημία (33.963,98€ κατά δήλωση και 6.421,53€ κατόπιν ελέγχου) και το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (4.520,32€ προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών + 2.342,79€ εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα = 6.863,19€ φορολογητέο εισόδημα), και ως εκ τούτου ο προσφεύγων απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού των εν λόγω ζημιών. Συνεπώς, εφόσον το εισόδημα του προσφεύγοντος, κατά το προηγούμενο φορ. έτος 2020, υποβλήθηκε σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία, καθότι το τεκμαρτό εισόδημά του ήταν υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του, η «ζημία» του ίδιου φορ. έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 34 του Ν.4172/2013.

Συνεπώς, ορθώς δεν μεταφέρθηκαν προς συμψηφισμό στο φορ. έτος 2021 οι εν λόγω ζημίες του φορ. έτους 2020 από την ελεγκτική αρχή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ..... - 16/01/2026 ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ .....

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

- Η με αρ. ..... - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης

| | Ποσό για καταβολή |
|---|---|
| Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4987/2022 | 500,00 |

- Η με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης

| | Ποσό |
|---|---|
| Διαφορά φόρου | 0,00€ |

- Η με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης

| | Ποσό για καταβολή |
|---|---|
| Διαφορά φόρου | 2.971,93 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 | 1.485,97 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 4.457,89 |

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

- Η με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης

| | Ποσό για καταβολή |
|---|---|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο | 2.837,26 |
| Διαφορά φόρου | 343,17 |
| Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022 | 171,58 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 514,75 |

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

- Η με αρ. ..... - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης

| | Ποσό για καταβολή |
|---|---|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο | 3.109,24 |
| Διαφορά φόρου | 9.699,35 |

| | |
|---|---|
| Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022 | 4.849,67 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 14.549,02 |

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

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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