



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2026

Αριθμός Απόφασης: 1979

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /11-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και β) της υπ' αριθ. /11-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία από 11/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2019 - 2020.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /11-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. 19.718,26 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.859,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.577,40 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /11-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. 4.486,18 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.243,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.729,27 ευρώ, και προσδιορίστηκε Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσού 105,88 ευρώ έναντι 4.730,84 ευρώ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 11/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2019 και 2020, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /16-04-2025 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία των δύο ελεγχόμενων χρήσεων. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε πλήρως αφού προσκόμισε:

- μέρος από τα ληφθέντα στοιχεία, ήτοι μέρος των τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων και πολύ μικρό μέρος των παραστατικών δαπανών και εξόδων,
- αντίγραφα των εκδοθέντων μέσω του ΕΑΦΔΣΣ τιμολογίων.

Μετά την επίδοση του Σ.Δ.Ε. προσκόμισε επιπλέον:

- λογιστικό αρχείο με τίτλο «Βιβλίο Εξόδων 2020», με αναλυτική καταγραφή εξόδων και δαπανών αλλά ένα μέρος αυτών χωρίς αναφορά στους εκδότες των παραστατικών,
- λογιστικά αρχεία με τίτλο «Εξοδα 1^ο τριμ 2019», «Εξοδα 2^ο τριμ 2019», «Εξοδα 3^ο τριμ 2019», «Εξοδα 4^ο τριμ 2019», στα οποία δεν υπήρχε καταγραφή εξόδων και δαπανών του έτους αλλά μόνο τα συνολικά ποσά.

Δεν προσκόμισε ωστόσο μεγάλο μέρος των τιμολογίων αγορών εμπορευμάτων, εξόδων και δαπανών, τα βιβλία εσόδων, τα στοιχεία που αφορούσαν τους Φορολογικούς Μηχανισμούς, ήτοι ΑΛΠ, δελτία Ζ και λοιπές αναφορές και τα αρχεία τύπου txt, που παρήχθησαν από την εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ.

Από τη διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων βάσει της ΠΟΛ.1293/2019, αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος μετά την κοινοποίηση

του Σ.Δ.Ε, ο έλεγχος κατέληξε στον προσδιορισμό των κάτωθι φορολογητέων εισροών ανά φορολογικό έτος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Φορολογητέες εισροές

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
168.764,51	80.162,09

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Φορολογητέες εισροές

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
75.900,61	67.403,31

Ακολούθως ο έλεγχος εξέτασε το ενδεχόμενο πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και διαπίστωσε τα κάτωθι:

1. Δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά βιβλία, πλην του βιβλίου εξόδων του φορολογικού έτους 2020, καθώς και μεγάλο μέρος από τα φορολογικά στοιχεία.
2. Το δηλούμενο εισόδημα για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, αφού για το φορολογικό έτος 2019 δήλωσε ζημίες ύψους 13.400,78 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2020 ζημίες ύψους 28.728,16 ευρώ, ενώ πραγματοποίησε δαπάνες διαβίωσης όπως έξοδα ηλεκτρικής ενέργειας, κινητής τηλεφωνίας, ύδρευσης και λοιπές δαπάνες του κωδικού 049 της Δ.Φ.Ε., δαπάνες για την καταβολή τελών κυκλοφορίας των Ι.Χ. κ.λ.π.
3. Βάσει των υποβληθεισών Δ.Φ.Ε. το δηλούμενο μικτό κέρδος της επιχείρησης ανήλθε για τη χρήση 2019 σε 8,43% και για τη χρήση 2020 σε -14,61%, ποσοστά που δε συνάδουν με τα αντίστοιχα ποσοστά ομοειδών επιχειρήσεων αλλά και με τα πραγματικά ποσοστά της επιχείρησης, όπως διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, γεγονός που καταδεικνύει τη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Εκ των ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις για χρήση έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Με το με αριθμό πρωτ./14-10-2025 έγγραφο προτάθηκε η εφαρμογή της αρχής των αναλογιών και εγκρίθηκε από την Προϊσταμένη της υπηρεσίας με τη με αριθμό πρωτ./26-10-2025 Απόφαση.

Προκειμένου να εξάγει το ποσοστό μικτού κέρδους για την επιχείρηση του προσφεύγοντος ο έλεγχος στηρίχθηκε σε όσα τιμολόγια αγοράς προσκόμισε ο προσφεύγων (αφού για το φορολογικό έτος 2019 δεν προσκόμισε τιμολόγια για το διάστημα από 01/09/2019 έως 31/12/2019) και στα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν τις ίδιες ημερομηνίες. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά κατάρτισε πίνακα, σε κάθε γραμμή του οποίου αντιστοίχισε ένα τιμολόγιο αγοράς οπωροκηπευτικών με ένα τιμολόγιο πώλησης, με βάση την ημερομηνία έκδοσης και το αναγραφόμενο είδος, και για κάθε αντιστοίχιση υπολόγισε τον συντελεστή μικτού κέρδους επί

της τιμής αγοράς. Από το σύνολο των επιμέρους συντελεστών προέκυψε για τα δύο φορολογικά έτη ο μέσος όρος του συντελεστή μικτού κέρδους που ανήλθε σε 58,30%.

Αφού έλαβε υπόψη τα παρακάτω στοιχεία κερδοφορίας ομοειδών επιχειρήσεων:

α) τα ανώτατα θεσπισμένα κέρδη για τα είδη μαναβικής, με βάση αγορανομικές διατάξεις εκδοθείσες μέχρι την 14 Μαΐου 2009, που κυμαίνονται μεταξύ 22% και 35%,
β) διαθέσιμα στοιχεία της υπηρεσίας από πηγές του διαδικτύου, σύμφωνα με τα οποία ο μέσος όρος του ποσοστού κέρδους κυμαίνεται μεταξύ 50% και 100%,
σε συνδυασμό με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, προσδιόρισε τελικά ποσοστό μικτού κέρδους 70% και αποδέχθηκε φύρα ποσοστού 10% που επικαλέστηκε ο προσφεύγων σε υπόμνημά του επί του Σ.Δ.Ε.

Σύμφωνα με τα ποσοστά αυτά προχώρησε στον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και στη συνέχεια των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όπως αποτυπώνεται στους ακόλουθους πίνακες:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Περιγραφή	2019	2020
Κύκλος εργασιών	168.477,93	57.085,04
Αγορές αγαθών δήλωσης	155.567,93	67.785,81
Υπολογιζόμενη φύρα	10%	10%
Υπόλοιπο αγορών μετά τη φύρα	140.011,14	61.007,23
Ποσοστό κέρδους με βάση τον έλεγχο	70%	70%
Πωλήσεις με βάση τον έλεγχο	238.018,93	103.712,29

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	Αποκρυσβείσες φορολογητέες εκροές
170.567,54	238.018,93	67.451,69

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	Αποκρυσβείσες φορολογητέες εκροές
57.067,42	103.712,29	46.644,87

Βάσει των προσδιορισθέντων φορολογητέων εισροών και εκροών υπολόγισε τη φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης του προσφεύγοντος σε Φ.Π.Α. για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις ως ακολούθως

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	170.567,54	238.018,93	67.451,39
Αξία φορολογητέων εισροών	168.764,51	80.162,09	88.602,42
Φόρος εκροών	22.467,38	31.236,06	8.768,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.081,70	11.517,80	12.563,90
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.614,32		1.614,32
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.718,26	19.718,26
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		9.859,14	9.859,14
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		29.577,40	29.577,40
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	1.614,32	1.614,32
	για επιστροφή		

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	57.067,42	103.712,29	46.644,87
Αξία φορολογητέων εισροών	75.900,61	67.403,31	8.497,30
Φόρος εκροών	7.430,95	13.494,78	6.063,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.161,79	9.114,48	3.047,31
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.730,84	105,88	4.624,96
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.486,18	4.486,18
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		2.243,09	2.243,09
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.729,27	6.729,27
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	4.730,84	4.624,96
	για επιστροφή		

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αναιτιολόγητη, αόριστη και μη νόμιμη εφαρμογή μικτού κέρδους 70%.

1α. Παραβίαση της αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης αφού η φορολογική αρχή δέχεται τις προσκομισθείσες μελέτες ως προς το ποσοστό φύρας αλλά τις απορρίπτει ως προς τα περιθώρια κέρδους.

1β. Παραβίαση της αρχής της πλήρους, ειδικής και μη αντιφατικής αιτιολογίας, η οποία οδηγεί σε ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

1γ. Το ποσοστό που έλαβε ο έλεγχος ως μικτό κέρδος είναι εξωπραγματικό βάσει διαφόρων μελετών (ΙΕΛΚΑ – ΜΕΛΕΤΗ 2024: καθαρό περιθώριο κέρδους της αλυσίδας οπωροκηπευτικών 12%, ΜΕΛΕΤΗ ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ: μικτό περιθώριο κλάδου τροφίμων 24 – 28% και καθαρό περιθώριο: 5 – 8%, ΟΚΑΑ – Στατιστικά δελτία τιμών: περιθώριο λιανικής επί τιμών χονδρικής 20 – 35%, ΝΕ ΜΟΝΕΥ – ICAP CRIF: μικτό περιθώριο κλάδου τροφίμων/λιανικής: 24,28%).

1δ. Η φορολογική αρχή επικαλείται αγορανομική διάταξη του Υπουργείου Ανάπτυξης (Α2 – 3391/2009) που αναφέρει ότι τα ανώτατα θεσπισμένα κέρδη στο χονδρικό εμπόριο ειδών μαναβικής είναι 8 – 12%, αλλά καταλήγει να επιβάλει μικτό περιθώριο κέρδους 70%.

1ε. Η φορολογική αρχή δεν εξάντλησε τα ελεγκτικά μέσα πριν την καταφυγή στις έμμεσες μεθόδους.

1στ. Από τα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης προκύπτει πραγματικό μικτό κέρδος για το φορολογικό έτος περίπου 30% (Αγορές ~ 130.000,00 ευρώ, Πωλήσεις ~ 170.000,00 ευρώ) και για το φορολογικό έτος 2020 περίπου 27% (Αγορές ~ 44.000,00 ευρώ, Πωλήσεις ~

58.000,00 ευρώ). Σε καμία μελέτη δεν αναφέρεται περιθώριο κέρδους 70%. Ως εκ τούτου αιτείται τον ορισμό του ποσοστού με βάση τους πραγματικούς συντελεστές του κλάδου χονδρικού εμπορίου, ήτοι σε 25 - 35%.

2. Μη νόμιμη η έκδοση των οριστικών πράξεων αφού το καταλογιστέο ποσό υπερβαίνει το δεσμευτικό πλαίσιο του Σ.Δ.Ε.

3. Εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 5 της Α.1293/2019 αφού δεν τεκμηριώνεται η ακολουθούμενη μεθοδολογία και η κρίση του ελέγχου ότι συντελεστής μικτού κέρδους της επιχείρησης, όπως εξάγεται από τα δεδομένα των βιβλίων και των δηλώσεων, είναι κάτω του μέσου όρου ομοειδών επιχειρήσεων. Περαιτέρω ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη έκδοσης στοιχείων δε συνδέεται με το μικτό κέρδος, αφού πουθενά δεν αναφέρεται ότι η απόκλιση του μικτού κέρδους οφείλεται σε μη έκδοση.

4. Μη νόμιμη η εφαρμογή του άρθρου 13 του ν.5104/2024 αφού ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης ήταν εφικτός από τα δεδομένα των ταμειακών μηχανών (ταμειακές αποδείξεις, ημερήσια Ζ δελτία) καθώς και τις καταστάσεις λιανικών πωλήσεων και αγορών (τιμολόγια προμηθευτών), τα οποία παραδόθηκαν στο σύνολό τους στον έλεγχο.

5. Εσφαλμένη η θέση της ελεγκτικής αρχής περί ανακριβούς υποβολής ΜΥΦ.

6. Εσφαλμένη και νομικά πλημμελής η θέση του ελέγχου περί μη προσκόμισης στοιχείων, αφού τα δεδομένα της ΦΗΜ ήταν αποθηκευμένα στη συσκευή και επομένως ήταν διαθέσιμα ανά πάσα στιγμή στον έλεγχο, ο οποίος ωστόσο δεν προσήλθε στην επιχείρηση ως όφειλε για να τα αναζητήσει.

7. Ανεπαρκής, αόριστη και μη τεκμηριωμένη η απόρριψη των δαπανών, συνολικού ποσού 181.878,71 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 85.812,90 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, αφού στην έκθεση παρατίθενται τα συνολικά ποσά ανά δαπάνη και δεν παρέχεται ανάλυση ανά τιμολόγιο, ανά συναλλαγή ή προμηθευτή. Ως εκ τούτου δεν υπάρχει δυνατότητα αντίκρουσης της θέσης του ελέγχου.

8 – 9. Παράνομη και αναιτιολόγητη η προσφυγή σε έμμεσο προσδιορισμό των εκροών Φ.Π.Α. με συνέπεια την εσφαλμένη επιβολή Φ.Π.Α.

10. Οι οριστικές πράξεις περιέχουν ασάφειες ως προς τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και ως προς τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.

11. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της ελεγκτικής διαδικασίας και δη μετατροπή μερικού ελέγχου σε πλήρη χωρίς έκδοση νέας εντολής ελέγχου, παράλειψη αναγραφής των ονομάτων των ελεγκτών επί της εντολής ελέγχου και παράνομη η αναγραφή της ημερομηνίας λήξης του ελέγχου χωρίς καμία νομική βάση.

12. Μη τήρηση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών του κράτους δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικό έλεγχος» 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 «Διάρκεια ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται 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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή

β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

3. Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν υποχρεούται να παράσχει αντίγραφο των βιβλίων του για τα φορολογικά έτη, για τα οποία δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

- 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,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
- στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

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

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

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

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

[...]

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

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1094/2014 με θέμα: «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 474 τ. Β/25-2-2014 περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον

προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση 1008/2020 με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

[...]

«Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

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

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, 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 οριζομένων στην παρούσα.

Άρθρο 6

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

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

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

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«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 εμπειρισττωμένα 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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, μετά την έκδοση της υπ' αριθ./16-04-2025 εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος δηλώνει ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησής του «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ» και δευτερεύουσα «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ», το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο αντίγραφα βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, προκειμένου να είναι η εφικτή η διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ανταποκρινόμενος εν μέρει ο προσφεύγων, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ένα μέρος των ζητηθέντων αρχείων και παραστατικών αλλά δεν προσκόμισε μεγάλο μέρος των τιμολογίων που έλαβε και ιδίως αντίγραφα των εκδοθεισών ΑΛΠ, που αφορούσαν τις πωλήσεις λιανικής της επιχείρησής του, καθώς και τα δελτία Ζ και τα αρχεία τύπου txt που παρήχθησαν από τις εν χρήσει ΦΤΜ.

Επειδή ο έλεγχος προχώρησε σε επαλήθευση των δηλούμενων στοιχείων στις φορολογικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2019 και 2020, κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων, με βάση όσα στοιχεία είχε στη διάθεσή του και όσα προσκόμισε ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε. Από τη διασταύρωση αυτή κατέληξε σε ένα πλήθος λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 181.878,71 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 39.549,55 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 οι οποίες προσαυξάνουν το φορολογητέο αποτέλεσμα των δύο χρήσεων ισόποσα. Στη συνέχεια εξετάζοντας την περίπτωση της πλήρωσης προϋποθέσεων για προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, αξιολόγησε τα παρακάτω στοιχεία:

- 1) μη προσκόμιση μεγάλου μέρους των λογιστικών αρχείων και φορολογικών παραστατικών,
- 2) μη κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης με δηλούμενο εισόδημα, τόσο στο φορολογικό έτος 2019 όσο και στο φορολογικό έτος 2020,
- 3) βάσει δηλώσεων, μικτό κέρδος ανερχόμενο σε 8,43% για τη χρήση 2019 και -14,61% για τη χρήση 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος αιτιολογημένα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι καλύπτονται οι νόμιμες προϋποθέσεις για υπαγωγή στις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, και δη πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1γ και 1ε καθώς και της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, δεδομένης της μη προσκόμισης των βιβλίων εσόδων και των αρχείων που παρήχθησαν από τις ΦΤΜ κατά τη διάρκεια των δύο ελεγχόμενων χρήσεων, ήταν ανέφικτο για τον έλεγχο να επαληθεύσει με λογιστικό τρόπο τα δηλούμενα έσοδα της επιχείρησης, όπως αποτυπώθηκαν στις υποβληθείσες Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), φορολογικών ετών 2019 και 2020.

Επειδή η επιλογή της αρχής των αναλογιών ως καταλληλότερης έμμεσης τεχνικής ελέγχου αιτιολογείται πλήρως βάσει των προβλεπόμενων με την Απόφαση 1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που ορίζει ως ενδεδειγμένες περιπτώσεις ελέγχου τα φυσικά ή νομικά πρόσωπο που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, σκοπός της εν λόγω μεθόδου είναι ο υπολογισμός της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης που προκύπτει λόγω απόκρυψης ακαθάριστων εσόδων, ήτοι στις περιπτώσεις που δε διασφαλίζεται απρόσκοπτη πρόσβαση της φορολογικής αρχής στα πραγματικά δεδομένα των εσόδων της επιχείρησης ή υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή αναφορικά με τον συντελεστή μικτού κέρδους που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για την εξαγωγή των ακαθάριστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας επιχείρησης, λεκτέο ότι βάσει των δεδομένων της ίδιας της επιχείρησης, ήτοι των τιμολογίων αγορών σε συνδυασμό με τα τιμολόγια χονδρικής που εξέδωσε κατά τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, υπολογίστηκε συντελεστής περιθωρίου μικτού κέρδους 58,30%.

Επειδή ο έλεγχος τροποποίησε τον ανωτέρω συντελεστή που εξήγαγε από τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης σε 70%, προκειμένου να υπολογίσει την αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη, χωρίς να παρέχει ειδική αιτιολογία και χωρίς να προκύπτουν σαφή στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις προς τεκμηρίωση αυτής της τροποποίησης.

Επειδή η υπηρεσία μας κρίνει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους που όφειλε να λάβει υπόψη του ο έλεγχος είναι 58,30%, αφού αφενός μεν κατά τον προσδιορισμό του εν λόγω ποσοστού ο έλεγχος δε στάθμισε τα επιμέρους ποσοστά των διαφόρων πωλούμενων ειδών με έναν συντελεστή βαρύτητας που θα αντιστοιχούσε στο μερίδιο του κάθε είδους στις συνολικές πωλήσεις, αφετέρου δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία λιανικών πωλήσεων ώστε να είναι εφικτή η εξαγωγή συντελεστή από το σύνολο της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφυγή στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δη στην αρχή των αναλογιών και ο ορισμός του ποσοστού φύρας σε 10% είναι βάσιμα και πλήρως τεκμηριωμένα, ωστόσο το μικτό περιθώριο κέρδους θα πρέπει να αναπροσαρμοσθεί σε 58,30%, ήτοι στο ποσοστό που υπολογίστηκε με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με το Σ.Δ.Ε. ο έλεγχος είχε λάβει ποσοστό φύρας 20% κατά τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών ενώ ο προσφεύγων με υπόμνημα που υπέβαλε με τις αντιρρήσεις του υποστήριξε ότι η φύρα ανήλθε σε 10% επί των αγορών.

Επειδή συνεπεία του ισχυρισμού του προσφεύγοντος υπολογίστηκαν εκ νέου – σύμφωνα με τη μειωμένη φύρα – τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τα οποία ανήλθαν σε 238.018,93 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, έναντι 211.572,38 ευρώ του Σ.Δ.Ε., και 103.712,29 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, έναντι 92.188,70 ευρώ του Σ.Δ.Ε. Συνακόλουθα αυξήθηκε το φορολογητέο εισόδημα και ο καταλογιστέος φόρος για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή τα οριστικά αποτελέσματα αναθεωρήθηκαν σε σχέση με τις προσωρινές πράξεις όχι με βάση κάποιο νέο στοιχείο που προστέθηκε κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας χωρίς να το λάβει υπόψη του ο προσφεύγων, ώστε να έχει τη δυνατότητα να το αντικρούσει, αλλά με βάση την ίδιο τον ισχυρισμό του επί ζητήματος το οποίο είχε τεθεί ρητά με το Σ.Δ.Ε., ήτοι το ποσοστό της φύρας επί των αγορών.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ειλικρινή την προβαλλόμενη με το υπόμνημα θέση του προσφεύγοντος για ποσοστό φύρας 10%.

Επειδή θα ήταν περιττή η κοινοποίηση νέου Σ.Δ.Ε., με τα αναθεωρημένα φορολογητέα αποτελέσματα, τα οποία προέκυψαν μετά την αποδοχή από τον έλεγχο της επικαλούμενης φύρας από τον προσφεύγοντα.

Επειδή απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων δήλωσε με τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 για το φορολογικό έτος 2019 κόστος πωληθέντων 155.374,53 ευρώ και πωλήσεις 168.477,93 ευρώ, σύμφωνα με τα οποία προκύπτει συντελεστής μικτού κέρδους 8,43%, ως αποτέλεσμα της κάτωθι υπολογισμού: $(\text{πωλήσεις} - \text{Κ.Π.}) / \text{Κ.Π.} = (168.477,93 - 155.374,53) / 155.374,53 = 8,43\%$, και αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2020 δήλωσε κόστος πωληθέντων 67.785,81 ευρώ και πωλήσεις 57.085,04 ευρώ, βάσει των οποίων προέκυψε συντελεστής μικτού κέρδους – 14,61%, ως αποτέλεσμα του εξής υπολογισμού: $(57.085,04 - 67.785,81) / 67.785,81 = - 14,61\%$.

Επειδή ο έλεγχος βασιζόμενος στα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, κατά το μέτρο του δυνατού, και όχι στα ποσά που καταχώρησε ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις του, υπολόγισε μικτό περιθώριο κέρδους 58,30%, το οποίο εφαρμοζόμενο στη συνέχεια στις αγορές της δήλωσης οδήγησε σε υπολογισμό πωλήσεων για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 238.018,93 ευρώ έναντι 168.477,93 ευρώ της δήλωσης και για το φορολογικό έτος 2020 ύψους 103.712,29 ευρώ έναντι 67.785,81 ευρώ της δήλωσης.

Επειδή οι συντελεστές μικτού κέρδους που ανήλθαν σε 8,43% για το φορολογικό έτος 2019 και – 14,61% για το φορολογικό έτος 2020 υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα πωλήσεις ενώ ο συντελεστής μικτού κέρδους που εξήγαγε ο έλεγχος με βάση τα διαθέσιμα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης, ο οποίος ανήλθε σε 58,30 %, δε βασίστηκε στις πωλήσεις αλλά είχε ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό πωλήσεων πολύ μεγαλύτερων από τις δηλωθείσες.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσδιορισμός χαμηλότερου συντελεστή μικτού κέρδους οφείλεται σε δήλωση πωλήσεων χαμηλότερων από τις πραγματικές, η οποία είναι απόρροια της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συσχέτισης του συντελεστή μικτού περιθωρίου κέρδους με την περίπτωση της μη έκδοσης.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τον φόρο εισοδήματος και δε σχετίζονται με την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης.

Επειδή αλυσιτελώς προβάλλεται ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί υποχρέωσης του ελέγχου να μεταβεί στην έδρα της επιχείρησης προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στα τηρηθέντα αρχεία και στοιχεία, αφού πρόκειται για μερικό έλεγχο γραφείου (απομακρυσμένο) και όχι για μερικό επιτόπιο έλεγχο.

Επειδή βάσει του άρθρου 14 του ν.5104/2024 ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να προσκομίσει όλα τα ζητηθέντα στοιχεία, είχε δε τη δυνατότητα να ζητήσει παράταση της ταχθείσας προθεσμίας προκειμένου να τα συγκεντρώσει, αίτημα που ουδέποτε υπέβαλε.

Επειδή απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο έκτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες συνολικού ύψους 181.878,71 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 39.549,55 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, καταλογίζοντάς τες ως λογιστικές διαφορές της χρήσης που αφορούν.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό πρωτ./12-01-2026 ενδικοφανή προσφυγή κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./16-04-2025 εντολής ελέγχου, προβάλλοντας μεταξύ άλλων τον ισχυρισμό περί αναιτιολόγητου καταλογισμού λογιστικών διαφορών, οι οποίες συντέλεσαν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και επακόλουθα του καταβλητέου φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου το ζήτημα των λογιστικών διαφορών αποτελεί αντικείμενο επανεξέτασης της με αριθμό πρωτ./12-01-2026 ενδικοφανούς προσφυγής από την υπηρεσία μας.

Επειδή αναφορικά με τις προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., λεκτέο ότι ο καταλογισθείς Φ.Π.Α. υπολογίστηκε συνεπεία του προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατ' εφαρμογή της έμμεσης

μεθόδου της αρχής των αναλογιών, και των φορολογητέων εισροών, όπως προέκυψαν μετά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019.

Επειδή από τις εν λόγω ελεγκτικές επαληθεύσεις ο έλεγχος κατέληξε σε μία σειρά δαπανών, συνολικής αξίας 88.602,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 3.497,30 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, οι οποίες είχαν δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. αλλά δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά, με συνέπεια να μην αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών από τον Φ.Π.Α. των εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Αντίστοιχα ο έλεγχος αναγνώρισε δηλωθείσες φορολογητέες εισροές, συνολικού ύψους 80.162,09 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 10.706,11 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και συνολικού ύψους 67.403,31 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 9.115,04 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, λόγω προσκόμισης των παραστατικών από τον προσφεύγοντα.

Επειδή απορρίπτεται ως αβάσιμος ο έβδομος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον όγδοο και ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο έλεγχος έκρινε αιτιολογημένα ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις προσφυγής στις έμμεσες μεθόδους ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσει τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και ακολούθως, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης, προέκρινε ως καταλληλότερη μέθοδο την αρχή των αναλογιών, η οποία εγκρίθηκε από τον αρμόδιο Προϊστάμενο.

Επειδή με την Απόφαση Α.1008/2020 ρητώς προβλέπεται ότι με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών προσδιορίζονται όχι μόνο τα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη αλλά και οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης.

Επειδή βάσει των ακαθάριστων εσόδων ανά φορολογικό έτος, όπως υπολογίστηκαν κατ' εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, οι οποίες ταυτίζονται με τα ακαθάριστα έσοδα αφού ο προσφεύγων δεν έχει δραστηριότητα μη υπαγόμενη στον Φ.Π.Α., προχωρώντας στη συνέχεια στον υπολογισμό του καταβλητέου Φ.Π.Α., αφού έλαβε υπόψη του τις προσδιορισθείσες βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων φορολογητέες εισροές των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι ο όγδοος και ένατος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με βάση το άρθρο 17 του ν.2690/1999 η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης δεν είναι απαραίτητο να εμπεριέχεται στο σώμα αυτής, αλλά πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί της από 11/12/2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των καταλογισμών ως προς τον Φ.Π.Α. σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή η έκθεση ελέγχου είναι πλήρης και τεκμηριωμένη, αφού εκθέτει με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και τα υπάγει στις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις, χωρίς να καταλείπεται αμφιβολία σε σχέση με το βάσιμο των προσδιορισθέντων φορολογητέων εκροών και συνακόλουθα του καταλογιστέου Φ.Π.Α. για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή αβάσιμα προβάλλεται ο δέκατος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον ενδέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν μερικού ελέγχου που αφορά τη φορολογία εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, και όχι κατόπιν πλήρους ελέγχου, ο οποίος εξετάζει όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Επειδή τα ονόματα των ελεγκτών αναφέρονται στο σώμα της εντολής ελέγχου.

Επειδή ως προς την αναγραφόμενη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων δεν επικαλείται ορισμένη βλάβη από το συγκεκριμένο τυπικό στοιχείο της εντολής ελέγχου ενώ σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος ολοκληρώθηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο Κ.Φ.Δ., αφού η εντολή εκδόθηκε την 16/04/2025 και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 11/12/2025 και κοινοποιήθηκαν την 15/12/2025.

Επειδή απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ενδέκατος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον δωδέκατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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

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

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο δωδέκατος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή η υπηρεσία μας κάνει εν μέρει δεκτό τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος και τροποποιεί τον συντελεστή μικτού κέρδους από 70% σε 58,30%, γίνεται εκ νέου υπολογισμός των φορολογητέων εκροών και του καταβλητέου φόρου για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, ως ακολούθως:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Περιγραφή	2019		2020	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Κύκλος εργασιών	168.477,93	168.477,93	57.085,04	57.085,04
Αγορές αγαθών δήλωσης	155.567,93	155.567,93	67.785,81	67.785,81
Υπολογιζόμενη φύρα	10%	10%	10%	10%
Υπόλοιπο αγορών μετά τη φύρα	140.011,14	140.011,14	61.007,23	61.007,23
Ποσοστό κέρδους	70%	58,30%	70%	58,30%
Πωλήσεις	238.018,93	221.637,63	103.712,29	96.574,44
Αποκρυβέντα έσοδα	69.541,00	53.159,70	46.627,25	39.489,40

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	Φορολογητέες εκροές βάσει Δ.Ε.Δ.	Αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές βάσει Δ.Ε.Δ.
170.567,54	238.018,93	221.637,63	51.070,09

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	Φορολογητέες εκροές βάσει Δ.Ε.Δ.	Αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές βάσει Δ.Ε.Δ.
57.067,42	103.712,29	96.574,44	39.507,02

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2019 και 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθ. /11-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	170.567,54	238.018,93	221.637,63	51.070,09
Αξία φορολογητέων εισροών	168.764,51	80.162,09	80.162,09	88.602,42
Φόρος εκροών	22.467,38	31.236,06	29.106,48	6.639,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.081,70	11.517,80	11.517,80	12.563,90
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.614,32			1.614,32
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.718,26	17.588,68	17.588,68
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		9.859,14	8.794,34	8.794,34

Σύνολο φόρου για καταβολή		29.577,40	26.383,02	26.383,02
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.614,32			1.614,32

2) Υπ' αριθ. / 11-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	57.067,42	103.712,29	96.574,44	39.507,02
Αξία φορολογητέων εισροών	75.900,61	67.403,31	67.403,31	8.497,30
Φόρος εκροών	7.430,95	13.494,78	12.566,85	5.135,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.161,79	9.114,48	9.114,48	3.047,31
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.730,84	105,88		
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.486,18	3.452,37	3.452,37
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		2.243,09	1.726,18	1.726,18
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.729,27	5.178,55	5.178,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.730,84	105,88		4.730,84

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.