



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2208

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 21/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΥΜΩΝ, ΜΕΤΑΛΛΙΚΩΝ ΝΕΡΩΝ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΜΗ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ» και δευτερεύουσες δραστηριότητες: «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ», «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΚΟΟΛΟΥΧΩΝ ΠΟΤΩΝ», «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΥΣΟΞΥΛΩΝ», «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΡΟΠΑΝΙΟΥ ΚΑΙ ΒΟΥΤΑΝΙΟΥ, ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΟΥ», «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΕ ΜΗ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΩΛΟΥΝ ΚΥΡΙΩΣ ΤΡΟΦΙΜΑ, ΠΟΤΑ Η ΚΑΠΝΟ», «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ (ΠΡΑΤΗΡΙΟ) ΜΠΙΡΑΣ, ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΩΝ ΝΕΡΩΝ», «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ

ΠΡΟΠΑΝΙΟΥ ΚΑΙ ΒΟΥΤΑΝΙΟΥ, ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΟΥ», «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ» κτλ, δ/νση έδρας Τ.Κ. που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), κατά:

- της υπ' αριθμ. /22-12-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

- της υπ' αριθμ. /22-12-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από 22/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

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

Επί της από 21/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 υπ' αριθμ. /22-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 42.018,04 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 21.009,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **63.027,06** ευρώ.

- Με την υπ' αριθμ. /22-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 19.712,04 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.856,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **29.568,06** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 22/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συντάχτηκε δυνάμει της με αριθμό /28-03-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου για τη χρονική περίοδο 01/01/2022 έως 31/12/2023.

Διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την ως άνω χρονική περίοδο, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τον οποίο προέκυψαν τα κάτωθι:

Α. ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ Α. 1293/2019:

1. Διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΧΡΗΣΗ 2022	ΧΡΗΣΗ 2023
Α. ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ - ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (άρθρο 22 Ν.4172/13)	10.059,32	8.393,69
Β. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (άρθρο 22 Ν.4172/13)	1.320,64	2.696,44
Γ. ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ (περ. ιε' άρθρο 23 ν.4172/13)	4.200,00	6.090,00

Δ. ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΧΩΡΙΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ (περ. ιδ' άρθρο 23 ν.4172/13)	0,00	4.241,91
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	15.579,96	21.422,04

2. Διαπιστώθηκε διαφορά ύψους **2.355,19 ευρώ** μεταξύ των βάσει βιβλίων συνολικών εισπράξεων από λιανικές πωλήσεις και των συνολικών εισπράξεων από λιανικές πωλήσεις βάσει των εκδοθέντων «Ζ». Η διαφορά των **2.355,19 ευρώ** προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους **2022** κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με γενικές διατάξεις.

3. Κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν έξι (6) πιστώσεις συνολικού ποσού **1.280,00 ευρώ** (καθαρή αξία **1.132,75 ευρώ** πλέον Φ.Π.Α. **147,75 ευρώ**) το έτος **2023**, που κρίθηκε ότι συνιστούν μη έκδοση αντίστοιχων παραστατικών εσόδων ισόποσης αξίας. Κατόπιν δε αποφορολόγησης, προέκυψε καθαρή αξία ποσού **1.132,75 ευρώ** που προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους **2023** κατά τον προσδιορισμό των εσόδων με γενικές διατάξεις.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές εισοδήματος βάσει Γενικών Διατάξεων, ως εξής:

Φορολογικά Έτη	2022	2023
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	792.384,71	827.780,07
Μείον Κόστος Πωληθέντων	682.117,04	678.633,64
Μείον Δαπάνες χρήσης	77.496,12	114.615,29
Μικτό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	32.771,55	34.531,14
Μείον Αποσβέσεις	2.828,55	2.400,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	29.943,00	32.131,14
Μείον χρεωστικοί τόκοι	0,00	2.757,77
Αποτελέσματα προ φόρων	29.943,00	29.373,37
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει ελέγχου	15.579,96	21.422,04
Καθαρό Κέρδος ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	45.522,96	50.795,41
Πλέον εισοδήματα από άλλες πηγές (φορολογητέο)	0,37	0,00
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	45.523,33	50.795,41

Επίσης δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης και για τα δυο ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Σημειώνεται ότι για το έτος 2023, ο προσφεύγων έχει δηλώσει κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού **28.240,62 ευρώ** και έχει φορολογηθεί με το ελάχιστο εισόδημα κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α - 28Δ του Κ.Φ.Ε. ποσού **44.510,44 ευρώ**.

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Ή ΕΜΜΕΣΕΣ

ΜΕΘΟΔΟΥΣ (Άρθρο 11 της Α. 1293/2019).

Από τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης καθώς και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν οι παρακάτω συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών καθώς και οι συντελεστές μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για καθένα από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη:

Λογιστικός Προσδιορισμός Εμπορίας – Μεταποίησης			
		2022	2023
	Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	790.029,52	822.759,76
-	Κόστος πωληθέντων	682.117,04	678.633,64
-	Δαπάνες χρήσης	77.496,12	114.615,29
	Συνολικό κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	759.613,16	793.248,93
=	Μικτό αποτέλεσμα Εμπορίας - Μεταποίησης	30.416,36	29.510,83
	Συντελεστής μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών	4,01%	3,72%
	Συντελεστής μικτού κέρδους επί των πωλήσεων	3,85%	3,59%

Οι ως άνω βάσει δήλωσης συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών 4,01% και 3,72%, συγκρίθηκαν με τους αντιστοίχους που προέκυψαν από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα (λήφθηκαν υπόψη τα είδη με τα μεγαλύτερα ποσοστά πωλήσεων) και διαπιστώθηκαν σημαντικές αποκλίσεις:

ΠΡΟΪΟΝ	2022			2023		
	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΝΕΡΟ 6*1,5 ΛΙΤΡΟ	0,90	1,18	31,11%	0,90	1,21	34,44%
ΝΕΡΟ 24*0,5 ΛΙΤΡΟ	1,94	2,77	42,78%	1,97	2,80	42,14%
ΟΙΝΟΣ 1,5ΛΙΤΡΟ	0,92	1,03	11,96%	0,92	1,04	13,05%
ΟΙΝΟΣ ΡΟΖΕ ΠΛΑΣΤΙΚΟ 5 ΛΙΤΡΩΝ	3,5	4,00	14,29%	3,50	4,00	14,29%

Λόγω των αποκλίσεων αυτών κρίθηκε ότι για το έτος 2022 πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς το λογιστικό σύστημα του ελεγχόμενου είναι μη αξιόπιστο, ενώ για το έτος 2023 κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. β' και ε' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αφενός λόγω της διαπίστωσης περί μη έκδοσης παραστατικών εσόδων καθαρής αξίας 1.132,75 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 147,75 ευρώ, αφετέρου δε λόγω των ως άνω αποκλίσεων που διαπιστώθηκαν.

Ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, κρίθηκε ότι είναι η έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών. Κατόπιν εισήγησης του ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 16/2025 σχετική Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

**ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022**

α) Αφού επαληθεύτηκε το κόστος πωληθέντων, επιλέχθηκαν οι κάτωθι κατηγορίες εμπορευμάτων με τα μεγαλύτερα ποσοστά επί των πωλήσεων λιανικής (βάσει της επεξεργασίας των δελτίων ημερήσιας κίνησης «Ζ», δεδομένου ότι οι λιανικές πωλήσεις αποτελούν το μεγαλύτερο ποσοστό επί των πωλήσεων από εμπορική δραστηριότητα, ήτοι ποσοστό 98,46% και 99,02% για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 αντίστοιχα), για τις οποίες προέκυψαν τα παρακάτω **ποσοστά μικτού κέρδους επί κόστους**, βάσει του μαθηματικού τύπου: **περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους = [(τιμή πώλησης – τιμή αγοράς)/ τιμή αγοράς]*100:**

1. ΕΙΔΗ 13% - ΝΕΡΟ

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	% ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,74	0,88	18,92%
2		1,68	2,53	50,60%
3		0,94	1,24	31,91%
4		2,13	2,73	28,17%
5		2,78	4,42	58,99%
6		1,05	1,42	35,24%
7		2,04	3,1	51,96%
8		0,89	1,15	29,21%
9		1,91	2,62	37,17%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΔΗ 13% (ΝΕΡΟ)				342,17/9=38,02%

2. ΠΟΤΑ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	% ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,92	1,03	11,96%
2		0,92	1,03	11,96%
3		1	1,12	12%
4		1	1,12	12%
5		4	4,50	12,50%
6		8	9,00	12,50%
7		4	4,50	12,50%
8		8	9,00	12,50%
9		3,5	4,00	14,29%
10		3,5	4,00	14,29%
11		0,60	0,68	12,50%
12		0,89	1,01	12,50%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΤΑ				151,50/12 =12,63%

3. ΦΙΑΛΕΣ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	% ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
	ΦΙΑΛΗ 10ΚΙΛΑ	12,14		

1			16,94	39,54%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΦΙΑΛΕΣ				39,54%

4. ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	% ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,42	0,45	7,15%
2		0,96	1,05	9,38%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΓΙΑ ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ				16,53/2 =8,27%

Ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση πουλά λιανικώς σε ποσοστό 98,46% για το έτος 2022 και σε ποσοστό 99,02% για το 2023.

- Οι τιμές αγοράς που λήφθηκαν υπόψιν για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους είναι αυτές που δόθηκαν από τους προμηθευτές του ελεγχόμενου.

- Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους ζήτησε από τον ελεγχόμενο να αναγράψει τις τιμές πώλησης. Οι τιμές που ανέγραψε ο ελεγχόμενος κρίθηκαν ιδιαίτερα χαμηλές για τα δεδομένα της αγοράς και ορισμένες από αυτές αναπροσαρμόστηκαν από τον έλεγχο.

- Για λόγους χρηστής διοίκησης και για να μην υπάρχει απόκλιση από το πραγματικά γεγονότα, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν τις τιμές πώλησης, όπως αυτές αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης χονδρικής του ελεγχόμενου, καθώς και κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές οι τιμές χονδρικής πώλησης είναι χαμηλότερες από τις τιμές λιανικής πώλησης, οπότε η επιλογή τους στη χρήση έμμεσης τεχνικής προκρίνεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

- Οι τιμές πώλησης που έλαβε υπόψιν ο έλεγχος είναι οι μέσες τιμές πώλησης που προκύπτουν από τα τιμολόγια πώλησης.

β) Τα παραπάνω περιθώρια κέρδους κάθε τμήματος (νερά, ποτά, σκυλοτροφές, φιάλες) σταθμίστηκαν με βάση τα ποσοστά συμμετοχής των εσόδων κάθε τμήματος στα συνολικά έσοδα, (όπως προέκυψε από την ανάλυση των αποδείξεων λιανικής πώλησης). Εν συνεχεία, το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους για ολόκληρη την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, προέκυψε από το άθροισμα των επιμέρους μικτών περιθωρίων κέρδους, ως εξής:

	ΝΕΡΟ ΕΙΔΟΣ ΜΕ 13%	ΠΟΤΑ	ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	63,45%	6,26%	7,38%	4,53%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ /ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	38,02%	12,63%	8,27%	39,54%
	24,12%	0,79%	0,61%	1,79%
ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ				27,32%

γ) Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με εφαρμογή του ως άνω σταθμισμένου περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων σύμφωνα με το μαθηματικό τύπο: ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ = [ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ * (1+ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ)] = [682.117,04 * (1+0,2732)] = 868.471,42.

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2022, κατόπιν σύγκρισης των δηλούμενων ακαθάριστων

εσόδων με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από τον έλεγχο, προέκυψε διαφορά ύψους 78.441,90 ευρώ (868.471,42-790.029,52).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

Ομοίως το φορολογικό έτος 2023, ο έλεγχος προέβη στις εξής ενέργειες:

α) Προσδιορισμός μικτού κέρδους επί κόστους.

Αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2023 προέκυψαν τα κάτωθι όσον αφορά το μικτό περιθώριο κέρδους για τα ίδια είδη:

1. ΕΙΔΗ 13% - ΝΕΡΟ

	ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	% ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,74	0,88	18,92%
2		1,74	2,65	52,30%
3		0,97	1,24	27,84%
4		2,13	2,73	28,17%
5		2,8	4,43	58,21%
6		1,05	1,42	35,24%
7		2,04	3,1	51,96%
8		0,86	1,15	33,72%
9		1,98	2,65	33,84%
	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΔΗ 13% (ΝΕΡΟ)			340,20/9=37,80%

2. ΠΟΤΑ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	% ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,92	1,04	13,05%
2		0,92	1,04	13,05%
3		1,00	1,14	14,00%
4		1,00	1,14	14,00%
5		4,00	4,60	15,00%
6		8,00	9,00	12,50%
7		4,00	4,50	12,50%
8		8,00	9,00	12,50%
9		3,50	4,00	14,29%
10		3,50	4,00	14,29%
11		0,60	0,68	13,34%
12		0,89	1,01	13,49%
	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΟΤΑ			162,01/12 =13,50%

3. ΦΙΑΛΕΣ

Για τις φιάλες λήφθηκαν υπόψη τα διαπιστωθέντα το έτος 2022, καθώς δε διαφοροποιούνται οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης ανά μονάδα. Επομένως το ποσοστό περιθωρίου μικτού κέρδους για τις φιάλες προσδιορίστηκε σε 39,54%.

4. ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ

	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	% ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,47	0,52	10,64%
2		1,07	1,20	12,15%
	ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ			22,79/2=11,40%

β) Προσδιορισμός σταθμισμένου μέσου μικτού περιθωρίου κέρδους:

	ΝΕΡΟ ΕΙΔΟΣ ΜΕ 13%	ΠΟΤΑ	ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	63,82%	7,15%	6,26%	3,21%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ /ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	37,80%	13,50%	11,40%	39,54%
	24,12%	0,97%	0,72%	1,27%
ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ				27,08%

γ) Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με εφαρμογή του ως άνω σταθμισμένου περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων σύμφωνα με το μαθηματικό τύπο: $ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ = [ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ * (1 + ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ)] = [678.633,64 * (1 + 0,2708)] = 862.407,63$.

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2023, κατόπιν σύγκρισης των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων από εμπορική δραστηριότητα με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα από τον έλεγχο, προέκυψε διαφορά ύψους 39.647,87 ευρώ (862.407,63-822.759,76) και ως εκ τούτου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (εμπορίας και παροχής υπηρεσιών), προσδιορίστηκαν στο ποσό των 866.295,19 ευρώ, ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	822.759,76
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	39.647,87
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.887,56
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ 2023	866.295,19

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω (σχετικά με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής), προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές εισοδήματος ως εξής:

Φορολογικά Έτη	2022	2023
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	868.471,42	866.295,19
Μείον Κόστος Πωληθέντων	682.117,04	678.633,64
Μείον Δαπάνες χρήσης	77.496,12	114.615,29
Μικτό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	108.858,26	73.046,26
Μείον Αποσβέσεις	2.828,55	2.400,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	106.029,71	70.646,26

Μείον χρεωστικοί τόκοι	0,00	2.757,77
Αποτελέσματα προ φόρων	106.029,71	67.888,49
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου	15.579,96	21.422,04
Καθαρό Κέρδος ελέγχου	121.609,67	89.310,53
Πλέον εισοδήματα από άλλες πηγές (φορολογητέο)	0,37	0,00
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου	121.610,04	89.310,53

Γ. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ

Προκειμένου να προσδιοριστεί το συνολικό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, με το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και επιλέχθηκε το μεγαλύτερο ποσό, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/2014, ήτοι αυτό που προσδιορίστηκε με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως κάτωθι:

ΦΟΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΕΛΕΓΧΟΥ
2022	27.588,18	121.610,04	45.523,33	94.021,86
2023	44.510,44 (ΑΡΘΡΟ 28 Ν.4142/13)	89.310,53	50.795,41	44.800,09

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1^{ος} ισχυρισμός: Μη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής από τη φορολογική αρχή έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματος της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

- Για το έτος 2022 εσφαλμένα κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι πληρείται η προϋπόθεση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς θα έπρεπε να έχει προηγουμένως διαπιστωθεί με ειδική αιτιολογία είτε ότι η επιχείρηση δεν τηρούσε τα λογιστικά αρχεία είτε οι οικονομικές καταστάσεις δε συντάσσονταν σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα. Εντούτοις, από το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, δεν προέκυψε η οποιαδήποτε σχετική παράβαση της επιχείρησης, που να συναρτάται είτε με τη μη τήρηση των λογιστικών αρχείων, είτε με τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σε ασυμφωνία με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα.

Για το έτος 2023 εσφαλμένα κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις β' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθώς όσον αφορά στην περίπτωση β' σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δε βεβαιώνεται σχετική παράβαση, συναρτώμενη με τη σύνταξη των φορολογικών στοιχείων ή των λοιπών προβλεπόμενων δικαιολογητικών σε ασυμφωνία με τον Κ..Φ.Δ. Τέλος όσον αφορά στην περίπτωση ε' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, δε συντρέχει εν προκειμένω η περίπτωση της αδικαιολόγητης μεταβολής του συντελεστή μικρού κέρδους μεταξύ των δύο ελεγχόμενων ετών, ενώ αναφορικά με την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους, αυτός επαληθεύεται πλήρως (για τα

εμφιαλωμένα νερά) με βάση τα παραστατικά αγορών και λιανικών πωλήσεων της επιχείρησής του, ενώ η φορολογική αρχή λανθασμένα έλαβε υπόψιν της δειγματοληπτικά τις τιμές χονδρικής πώλησης εμφιαλωμένων νερών που αντιπροσωπεύουν πολύ μικρό ποσοστό του τζίρου.

2ος ισχυρισμός: Πλήρης αοριστία και σοβαρότατες πλημμέλειες της από 22/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος - Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων - Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας απόρριψης των ισχυρισμών, που προέβαλε με τα υπομνήματά του- Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι με τα υπομνήματα που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, παρέθεσε στη φορολογική αρχή αναλυτικούς πίνακες με τις πραγματικές τιμές πώλησης των εμφιαλωμένων νερών, όπως αυτές προέκυπταν από τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά στοιχεία - αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, που εξέδωσε η επιχείρησή του για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023. Από τους εν λόγω πίνακες προέκυπτε **περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους 20,42 % για τη χρήση 2022 και 24,21 % για τη χρήση 2023**, έναντι υψηλότερων ποσοστών που προσδιόρισε η φορολογική αρχή, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο σε δειγματοληπτικό έλεγχο χονδρικών πωλήσεων εμφιαλωμένων νερών που αντιπροσωπεύουν εντούτοις για τη χρήση 2022 ποσοστό μόλις 1,54% και για τη χρήση 2023 ποσοστό μόλις 0,98 %, των πωλήσεών της.

Ισχυρίζεται ακόμα ότι στα τιμολόγια πώλησης οι τιμές είναι υψηλές γιατί έχει ενσωματώσει σε αυτές και το κόστος των μεταφορικών.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αναφέρει ότι οι τιμές πώλησης των νερών, που ο ίδιος παρέθεσε, κρίθηκαν ιδιαίτερα χαμηλές για τα δεδομένα της αγοράς, χωρίς να λαμβάνει υπόψιν του στοιχεία και πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις.

3ος ισχυρισμός: Μη νόμιμη και άνευ οποιασδήποτε ουσιαστικής τεκμηρίωσης η κρίση της έκθεσης ελέγχου περί αναξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος της επιχείρησής του, που οδήγησε στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 των Ε.Λ.Π., η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων δε θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται στόχοι όπως η κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4ος ισχυρισμός: Εσφαλμένος τρόπος εφαρμογής από τη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου της τεχνικής των αναλογιών που προβλέπεται στο άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.5104/2024 - Μη ορθότητα των αποτελεσμάτων της χρησιμοποιηθείσης μεθόδου λόγω έλλειψη αξιοπιστίας των σχέσεων/αναλογιών, που χρησιμοποιήθηκαν εκ μέρους της φορολογικής αρχής - Μη ορθός ο προσδιορισμός από τη φορολογική αρχή του κόστους πώλησης των εμφιαλωμένων νερών

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι το πραγματικό κόστος πώλησης των νερών προέκυπτε από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης των ειδών αυτών τα έτη 2022 και 2023, οι οποίες προσκομίστηκαν στον έλεγχο και παραθέτει πίνακες προσδιορισμού του μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους για τα εμφιαλωμένα νερά, βάσει των οποίων το μικτό περιθώριο κέρδους, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές λιανικής πώλησης που καταδεικνύει, ανήλθε σε ποσοστό 20,42% και 24,21% για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 αντίστοιχα. Ειδικότερα δε, επισημαίνει ότι για τα είδη (..... 6*1,5Λ, ...6*1,5Λ 6*1,5Λ), που με βάσει τα τιμολόγια αγοράς συμμετέχουν στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης με ποσοστό άνω του 60%, οι σχετικές τιμές πώλησης λιανικής οδηγούν στο πραγματικό κέρδος.

Επειδή, στο άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, ορίζεται:

«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.».

Σημειώνεται ότι οι περ. δ) έως στ) προστέθηκαν με το άρθρο 14 του ν. 5073/2023 για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα.

Επειδή, στο άρθρο 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ. - ν. 4987/2022, ορίζεται:

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

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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, στο εγκύκλιο Ε. 2015/2020, ορίζονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν

συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]

3. [...]

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. 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 τη 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.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. [...]

Επειδή, στην Απόφαση Α. 1008/2020, ορίζονται τα εξής:

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 3- Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4- Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

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

[...]

Άρθρο 6- Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/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, στην εγκύκλιο Ε. 2016/2020, ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (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).

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 αγорών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

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

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριότητων.
- 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.»

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί μη συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος της επιχείρησης και τον 3^ο ισχυρισμό περί μη αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Επειδή, από τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης καθώς και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προέκυψαν συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών 4,01% και 3,72% για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 αντίστοιχα, καθώς και συντελεστές μικτού κέρδους επί των πωλήσεων 3,85% για το φορολογικό έτος 2022 και 3,59% για το φορολογικό έτος 2023.

Οι ως άνω βάσει δήλωσης συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών 4,01% και 3,72%, συγκρίθηκαν με τους αντιστοίχους που προέκυψαν από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων ειδών με τη μεγαλύτερη συμμετοχή στα ακαθάριστα έσοδα και διαπιστώθηκαν σημαντικές αποκλίσεις. Λόγω των αποκλίσεων αυτών κρίθηκε ότι για τη χρήση 2022 πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς το λογιστικό σύστημα του ελεγχόμενου είναι μη αξιόπιστο, ενώ για τη χρήση 2023 κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. β' και ε' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε. 2015/2020 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 γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη 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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στη 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.

Επειδή, εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν παρέχεται επαρκής τεκμηρίωση σχετικά με τη μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος που τήρησε ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη και σε καμία περίπτωση οι διαπιστωθείσες αποκλίσεις των συντελεστών μικτού κέρδους δήλωσης – ελέγχου, δεν κατέστησαν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην ίδια έκθεση ελέγχου, ουδεμία παράβαση περί μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του προσφεύγοντος, που να θίγει την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος, καταλογίστηκε.

Κατά συνέπεια ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος (προϋπόθεση της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013), προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2022, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών, ως φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος πρέπει να ληφθεί το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2023, με βάση τα διαλαμβανόμενα στην από 22/12/2025 έκθεση ελέγχου, κρίνεται ότι ορθά ο έλεγχος διαπίστωσε πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 1 περ. β' και ε' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, αφενός μεν λόγω της διαπίστωσης περί μη έκδοσης παραστατικών εσόδων καθαρής αξίας 1.132,75 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 147,75 ευρώ, αφετέρου δε, λόγω των σημαντικών αποκλίσεων που διαπιστώθηκαν κατόπιν σύγκρισης των βάσει δήλωσης συντελεστών μικτού κέρδους επί του κόστους αγορών 4,01% και 3,72% με τους αντιστοίχους που προέκυψαν από δειγματοληπτική επιλογή παραστατικών αγορών και πωλήσεων της ίδιας της επιχείρησης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 περ. ε' του Κ.Φ.Ε. (για τα φορολογικά έτη από 2023) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος. Σημειώνεται δε ότι ο ίδιος ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει πίνακες υπολογισμού του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους για τα εμφιαλωμένα νερά που συμμετέχουν στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης με ποσοστό άνω του 60%, βάσει των οποίων το περιθώριο μικτού κέρδους τους ανέρχεται σε 20,42 % για το έτος 2022 και σε 24,21 % για το έτος 2023, έναντι των βάσει δήλωσης συντελεστών κέρδους 4,01% και 3,72% αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτών ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού του εισοδήματος (προϋπόθεση της παρ. 1 περ. β' και ε' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013), ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και τον 4ο ισχυρισμό περί μη ορθού προσδιορισμού του κόστους πώλησης των εμφιαλωμένων νερών Επειδή, για το φορολογικό έτος 2022, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών, ως φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος πρέπει να ληφθεί το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων, ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί εξετάζονται μόνο ως προς το φορολογικό έτος 2023.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τα υπομνήματα που κατέθεσε, παρέθεσε στη φορολογική αρχή αναλυτικούς πίνακες με τις πραγματικές τιμές πώλησης των εμφιαλωμένων νερών, όπως αυτές εξάγονταν από τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά στοιχεία - αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, που εξέδωσε η επιχείρησή του για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023. Από τους εν λόγω πίνακες, οι οποίοι προσκομίστηκαν και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους 20,42% για τη χρήση 2022 και 24,21% για τη χρήση 2023 για τα εμφιαλωμένα νερά, έναντι ποσοστών 38,02% και 37,80% αντίστοιχα, που προσδιόρισε η φορολογική αρχή, βασιζόμενη σε δειγματοληπτικό έλεγχο χονδρικών πωλήσεων

εμφιαλωμένων νερών, στις οποίες οι τιμές είναι υψηλές γιατί έχει ενσωματώσει σε αυτές και το κόστος των μεταφορικών.

Επειδή, για τα εμφιαλωμένα νερά προέκυψε περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους 38,02% το έτος 2022 και 37,80% το έτος 2023. Ως τιμές πώλησης για τους σχετικούς υπολογισμούς λήφθηκαν οι τιμές βάσει των τιμολογίων πώλησης χονδρικής. Συγκεκριμένα για λόγους χρηστής διοίκησης και για να μην υπάρχει απόκλιση από τα πραγματικά γεγονότα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις τιμές πώλησης, όπως αυτές αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης χονδρικής του ελεγχόμενου, καθόσον κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές οι τιμές χονδρικής πώλησης είναι χαμηλότερες από τις τιμές λιανικής πώλησης, οπότε η επιλογή τους στη χρήση έμμεσης τεχνικής προκρίνεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης. Ως τιμές αγοράς λήφθηκαν αυτές που δόθηκαν από τους προμηθευτές του ελεγχόμενου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στον έλεγχο και τους ίδιους ισχυρισμούς προβάλλει και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ότι στις τιμές χονδρικής πώλησης ενσωματώνει και τα μεταφορικά και ως εκ τούτου το ορθό περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους προκύπτει μόνο αν ληφθούν υπόψη οι τιμές λιανικής της επιχείρησής του. Προς τούτο συνέταξε σχετικούς πίνακες περιθωρίου κέρδους επί κόστους, βάσει των τιμών λιανικής και προσκόμισε στον έλεγχο ορισμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης, προκειμένου να επαληθευτούν οι τιμές αυτές λιανικής. Συγκεκριμένα για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2023 προσκόμισε τον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ 2023	ΛΙΑΝΙΚΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	% ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
.....	1	0,74	0,88	18,92%
.....	2,6	1,74	2,30	32,18%
.....	1,3	0,97	1,15	18,56%
.....	2,9	2,13	2,60	22,07%
.....	4	2,8	3,53	26,07%
.....	1,5	1,05	1,32	25,71%
.....	3	2,04	2,65	29,90%
.....	1,2	0,86	1,06	23,26%
.....	2,7	1,98	2,40	21,21%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΝΕΡΑ 13%				24,21%

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό περί επιβάρυνσης των τιμών χονδρικής πώλησης με μεταφορικά έξοδα, ο έλεγχος επισημαίνει ότι αν ο προσφεύγων χρέωνε τα μεταφορικά, η χρέωση αυτή θα έπρεπε να υπάρχει διακριτά επί του τιμολογίου πώλησης με χρέωση «μεταφορικά» και όχι να συμπεριλαμβάνεται στην τιμή. Από τα εκδιδόμενα τιμολόγια δεν προκύπτει ότι αυτά αποτελούν και συνοδευτικά μεταφοράς, καθώς δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, αλλά δεν υπάρχει ούτε η ένδειξη Τ.Δ.Α., το φορολογικό παραστατικό, δηλαδή, το οποίο

πιστοποιεί ταυτόχρονα την πώληση αγαθών (αξία, ΦΠΑ) και τη διακίνησή τους (είδη, τόπος παράδοσης, μεταφορέας) και επιπλέον οι χονδρικές πωλήσεις αφορούν πωλήσεις στην περιοχή του Ναυπλίου και Άργους. Ο προσφεύγων έχει έδρα στην περιοχή του Άργους και υποκατάστημα στο Ναύπλιο. Επομένως δεν δικαιολογείται μια μεγάλη επιπλέον χρέωση, καθώς ανάλογα με την παραγγελία, εξυπηρετεί από την έδρα ή το υποκατάστημα.

Επειδή, αναφορικά με τις προσκομισθείσες ΑΛΠ, οι οποίες σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καταδεικνύουν τιμές πώλησης λιανικής για τα νερά χαμηλότερες σε σχέση με τις τιμές χονδρικής πώλησης που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για να εξάγει το μέσο μικτό περιθώριο κέρδους ανά κατηγορία είδους, από αυτές δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα, καθώς τα «είδη 13%», στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το νερό, δεν αναγράφονται διακριτά στις ΑΛΠ. Στην οικεία έκθεση ελέγχου περιγράφονται οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«- Ο έλεγχος ζήτησε από τον ελεγχόμενο να προσκομίσει κατάσταση πωληθέντων ειδών για όλα τα είδη που πουλά. Με αυτό τον τρόπο θα μπορούσε να αποδείξει τους ισχυρισμούς του και για τις τιμές των νερών και ο έλεγχος θα μπορούσε να επιβεβαιώσει το πραγματικό ποσοστό περιθωρίου κέρδους για όλα τα είδη. Ωστόσο εκείνος δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα αυτό.

- Ο ελεγχόμενος με τα υπομνήματα του προβάλλει αντιρρήσεις ουσιαστικά μόνο για τις τιμές πώλησης του νερού, που αφορούν και το μεγαλύτερο ποσοστό των πωλήσεων.

- Ο ελεγχόμενος προσκομίζει ορισμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης και για τα δύο ελεγχόμενα έτη. Οι αποδείξεις αυτές δεν αναγράφουν συγκεκριμένα ποιο είδος αφορούν, αναγράφεται μόνο «είδος 13%». Από τα προσκομισθέντα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων προκύπτει ότι εφόσον πωλείται ένα είδος σε περισσότερα τεμάχια, αναγράφεται η ποσότητα επί τη τιμή και το σύνολο της αξίας για παράδειγμα $15 * 1,40$ είδη και ύστερα το σύνολο 21,00€ με ΦΠΑ 13% (ΑΛΠ/12.08.2022). Επομένως δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι το συνολικό ποσό σε μια απόδειξη μπορεί να αφορά πολλά τεμάχια.

- Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι η ΑΛΠ με αριθμό/10-07-2023 αφορά πώληση νερού εξάδες, καθώς στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τον ισχυρισμό του, η ΑΛΠ θα έγραφε $4 * 1,20$ ευρώ. Συνεπώς η τιμή 4,80 ευρώ αφορά τη πώληση ενός τεμαχίου από κάποιο είδος. Το ίδιο ισχύει και για την ΑΛΠ/28-01-2023 που αναγράφει είδη 13% με σύνολο 7,60 ευρώ. Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι αφορά (5) εξάδες νερό και (1) 24άδα νερό Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του για τους ίδιους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω. Το ίδιο και για την ΑΛΠ/16-02-2022 που αναγράφει «είδη 13%» με σύνολο αξίας 5,00 ευρώ, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι αφορά νερό 6άδες. Δε γίνεται δεκτό για τους παραπάνω λόγους. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η τιμή 5,00€ αφορά 10 λίτρα. Το ίδιο και η ΑΛΠ/28.01.2023 με τιμή 5,00€.

Ο έλεγχος αναφέρει ενδεικτικά τις παραπάνω περιπτώσεις. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε άλλα ικανά αποδεικτικά στοιχεία για να αιτιολογήσει τους ισχυρισμούς του.

- Από την επεξεργασία των αποδείξεων λιανικής πώλησης που προσκόμισε ο ελεγχόμενος υπάρχουν αρκετές αποδείξεις που αναγράφουν ποσότητα επί τιμή 1,40€, την οποία δεν αιτιολογεί ο ελεγχόμενος ποιο είδος αφορά».

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των προσκομισθέντων και εξαγωγής των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και προς όφελος του προσφεύγοντος, δέχτηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του αναφορικά με το νερό $6 * 1,5\text{Λ}$, το νερό $6 * 1,5\text{Λ}$ και το νερό $6 * 1,5\text{Λ}$ και αναπροσάρμοσε τα αποτελέσματά του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι στην επιχείρησή του οι τιμές χονδρικής πώλησης είναι υψηλότερες από τις τιμές λιανικής πώλησης, συνθήκη αντίθετη στην κοινή εμπορική πρακτική.

Επειδή, επιπλέον ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση, σχετικά με την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, περιγράφεται ότι:

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.

(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. (Ε 2016/2020).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προσδιόρισε μια αξιόπιστη αναλογία την οποία εφάρμοσε στο κόστος πωληθέντων, προκειμένου να εξαχθούν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης βάσει της έμμεσης τεχνικής, αντλώντας πληροφορίες από την ίδια την επιχείρηση, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, ενώ σε κάθε περίπτωση η μη αναζήτηση δεδομένων ομοειδών επιχειρήσεων, δεν αναιρεί τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε ο έλεγχος δέχτηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφορικά με το νερό 6*1,5Λ, το νερό 6*1,5Λ και το νερό 6*1,5Λ για λόγους χρηστής διοίκησης και αναπροσάρμοσε τα αποτελέσματά του, βάσει των προσκομισθέντων ΑΛΠ και του ως άνω πίνακα μικτού κέρδους επί κόστους για τα εμφιαλωμένα νερά, που συντάχθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα με βάση τις τιμές λιανικής πώλησης. Συγκεκριμένα έγινε δεκτό ότι το νερό 6*1,5Λ πωλείται 1,00 ευρώ (σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος), το νερό 6*1,5Λ πωλείται 1,40 ευρώ (έναντι 1,30 ευρώ που ισχυρίζεται ο προσφεύγων) και το νερό 6*1,5Λ πωλείται 1,30 ευρώ (έναντι 1,20 ευρώ που ισχυρίζεται ο προσφεύγων) .

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πωλήσεις των παραπάνω εμφιαλωμένων νερών αποτελούν ποσοστό άνω του 60% του κύκλου εργασιών της επιχείρησής του, κρίνεται ότι δύναται να γίνει δεκτός ο συγκεκριμένος ισχυρισμός του στο σύνολό του, ότι δηλαδή οι τιμές λιανικής πώλησης για το νερό 6*1,5Λ και το νερό 6*1,5Λ ανέρχονταν σε 1,30 ευρώ και 1,20 ευρώ αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτού ο πίνακας ποσοστών μικτού κέρδους επί κόστους για τα είδη 13% - ΝΕΡΟ, ο πίνακας μέσου μικτού περιθωρίου κέρδους για ολόκληρη την επιχειρηματική δραστηριότητα του

προσφεύγοντος, τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των εμμέσων τεχνικών και οι σχετικές διαφορές, διαμορφώνονται ως εξής:

ΕΙΔΗ 13% - ΝΕΡΟ:

	ΕΙΔΟΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	% ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1		0,74	0,88	18,92%
2		1,74	2,65	52,30%
3		0,97	1,15	18,56%
4		2,13	2,73	28,17%
5		2,8	4,43	58,21%
6		1,05	1,42	35,24%
7		2,04	3,1	51,96%
8		0,86	1,06	23,26%
9		1,98	2,65	33,84%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΔΗ 13% (ΝΕΡΟ)				320,46/9=35,60%

	ΝΕΡΟ ΕΙΔΟΣ ΜΕ 13%	ΠΟΤΑ	ΣΚΥΛΟΤΡΟΦΕΣ	ΦΙΑΛΕΣ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	63,82%	7,15%	6,26%	3,21%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ /ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	35,60%	13,50%	11,40%	39,54%
	22,72%	0,97%	0,72%	1,27%
ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ				25,68%

Τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με εφαρμογή του ως άνω σταθμισμένου περιθωρίου κέρδους επί του κόστους πωληθέντων σύμφωνα με το μαθηματικό τύπο: ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ= [ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ *(1+ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ)] = [678.633,64* (1+0,2568)] = **852.906,76**.

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2023, κατόπιν σύγκρισης των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων από εμπορική δραστηριότητα με τα βάσει της παρούσας προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, προκύπτει διαφορά ύψους 30.147,00 ευρώ (852.906,76.-822.759,76) και ως εκ τούτου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (εμπορία και παροχή υπηρεσιών) προσδιορίζονται στο ποσό των **856.794,32 ευρώ**, ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	822.759,76
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	30.147,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.887,56
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ 2023	856.794,32

Κατόπιν όλων των παραπάνω, το τελικό φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας, προσδιορίζεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
--	---------	---------	-----

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	790.029,52	868.471,42	792.384,71
Μείον Κόστος Πωληθέντων	682.117,04	682.117,04	682.117,04
Μείον Δαπάνες χρήσης	77.496,12	77.496,12	77.496,12
Μικτό κέρδος	30.416,36	108.858,26	32.771,55
Μείον Αποσβέσεις	2.828,55	2.828,55	2.828,55
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	27.587,81	106.029,71	29.943,00
Μείον χρεωστικοί τόκοι	0,00	0,00	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων	27.587,81	106.029,71	29.943,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει ελέγχου		15.579,96	15.579,96
Καθαρό Κέρδος		121.609,67	45.522,96
Πλέον εισοδήματα από άλλες πηγές (φορολογητέο)	0,37	0,37	0,37
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα	27.588,18	121.610,04	45.523,33

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	826.647,32	866.295,19	856.794,32
Μείον Κόστος Πωληθέντων	678.633,64	678.633,64	678.633,64
Μείον Δαπάνες χρήσης	114.615,29	114.615,29	114.615,29
Μικτό κέρδος	33.398,39	73.046,26	63.545,39
Μείον Αποσβέσεις	2.400,00	2.400,00	2.400,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	30.998,39	70.646,26	61.145,39
Μείον χρεωστικοί τόκοι	2.757,77	2.757,77	2.757,77
Αποτελέσματα προ φόρων	28.240,62	67.888,49	58.387,62
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες βάσει ελέγχου		21.422,04	21.422,04
Καθαρό Κέρδος	28.240,62	89.310,53	79.809,66

Πλέον εισοδήματα από άλλες πηγές (φορολογητέο)	0,00	0,00	0,00
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα	28.240,62	89.310,53	79.809,66

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με υπ' αριθμ. πρωτ./21-01-2026 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./22-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και της υπ' αριθμ./22-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Φορολογικό έτος 2022

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	27.393,18	121.415,04	45.328,33	17.935,15
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.328,43	44.346,47	9.459,96	7.131,53
Προκαταβολή φόρου		2.617,29	2.617,29	2.617,29	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			21.009,02	3.565,76	3.565,76
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.350,00	1.350,00	1.350,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	6.295,72	69.322,78	16.993,01	10.697,29
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό έτος 2023

- Η με αριθμό/2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	44.510,44	89.310,53	79.809,66	35.299,22
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	8.867,30	28.579,34	24.398,96	15.531,66
Προκαταβολή φόρου		4.645,29	4.645,29	4.645,29	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			9.856,02	7.765,83	7.765,83
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	13.512,59	43.080,65	36.810,08	23.297,49
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.