



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-04-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 686

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,  
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332241  
E-Mail : ded.thess@aa.de.gr  
Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
  - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
  - Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
  - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου 17737 (ELENXIS 6172014) ενδικοφανή προσφυγή του Προδρόμου Χαράλαμπου του Δημητρίου, με Α.Φ.Μ. 034777187, κύρια δραστηριότητα το «Λιανικό εμπόριο super market, με έμφαση στο εμπόριο

τροφίμων» και έδρα στη Νέα Ποτίδαια, Τ.Κ. 63200, Ν. Χαλκιδικής, κατά των με αριθμό: α) 703/03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) 704/03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01. – 31.12.2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 03-01-2025 έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **31/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **17737 (ELENXIS 6172014)** ενδικοφανούς προσφυγής του **Προδρόμου Χαράλαμπου του Δημητρίου, με Α.Φ.Μ. 034777187**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **703/03-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018** της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού **25.201,32€**, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού **12.600,66€** και ειδικής εισφορά αλληλεγγύης, ποσού **4.508,37€**, ήτοι συνολικά ποσό **42.310,35€**.

Με την υπ' αριθμ. **704/03-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.-31.12.2018**, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού **2.639,60€** και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού **6.377,95€**, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού **3.188,98€**, ήτοι συνολικά ποσό **9.566,93€** και.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 03-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., της Απόφασης Α. 1008/20-01-2020 και της εγκυκλίου Ε. 2016/31-01-202, ήτοι κατόπιν διενέργειας ελέγχου με τις «γενικές φορολογικές διατάξεις» και με την έμμεση τεχνικής ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου, για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. 297/31-07-2024 σχετικής εντολής ελέγχου, της προϊσταμένης της ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
2. Μεθοδολογικά σφάλματα οδήγησαν σε αναξιόπιστες αναλογίες οι οποίες παρήγαγαν εσφαλμένα αποτελέσματα.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός του πραγματικού μικτού κέρδους σε αγαθά με σημαντικό αριθμό και όγκο πωλήσεων εμπορευμάτων.
4. Εσφαλμένος υπολογισμός του μικτού κέρδους πώλησης, λόγω μη υπολογισμού/στάθμισης της αυξομείωσης της τιμής πώλησης του ίδιου αγαθού.
5. Ο έλεγχος δεν έλαβε καθόλου υπόψη στοιχεία που επηρεάζουν καθοριστικά τον υπολογισμό/αναλογία του καθαρού περιθωρίου μικτού κέρδους και
6. Αοριστία των εκθέσεων ελέγχου και των πράξεων προσδιορισμού των φόρων -Ουσιαστική έλλειψη ακρόασης

### Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίσθηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν 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 στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά

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

Επειδή, με το άρθρο 3 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: {...} **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

Επειδή, με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι: «1. {...} 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. , υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013, που κωδικοποιήθηκε από το Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2024). εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση την έμμεση τεχνική της «αρχής των αναλογιών», όπως ορίζει το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα αυτής του άρθρου 11, διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2018 πληρούνται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), καθώς το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος και της συζύγου του ύψους 26.353,67€ κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσής τους ύψους 81.344,91€, και συγκεκριμένα:

| Φορολογικό έτος                                      | 2018               |               |
|------------------------------------------------------|--------------------|---------------|
| Εισοδήματα                                           | Του υπόχρεου €     | Της συζύγου € |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα          | 12.664,25          | 688,51        |
| 2.Χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων  | 11.500,00          |               |
| 3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα                    | 0,91               |               |
| 4.Εισοδήματα από ακίνητη περιουσία                   | 1.500,00           |               |
| <b>Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος</b>        | <b>25.665,16</b>   | <b>688,51</b> |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>     | <b>26.353,67</b>   |               |
| 1. Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων | 15.311,32          |               |
| 2. Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων        | 6.892,40           |               |
| 3.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών         | 59.141,19          |               |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>           | <b>81.344,91</b>   |               |
| <b>ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>                              | <b>(54.991,24)</b> |               |

Επειδή, κρίνεται ότι εσφαλμένα συμπεριλήφθηκαν από τη φορολογική αρχή «τα χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» και η «δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων», ποσών 11.500,00€ και 15.311,32€, στο δηλούμενο εισόδημα και στις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης του προσφεύγοντα, αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, με βάση τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, διά της παρούσας απόφασης επαναπροσδιορίζονται το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημά του και οι οικογενειακές του δαπάνες διαβίωσης, στο κρινόμενο φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

| Φορολογικό έτος                                      | 2018               |               |
|------------------------------------------------------|--------------------|---------------|
| Εισοδήματα                                           | Του υπόχρεου €     | Της συζύγου € |
| 1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα          | 12.664,25          | 688,51        |
| 2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα                    | 0,91               |               |
| 3.Εισοδήματα από ακίνητη περιουσία                   | 1.500,00           |               |
| <b>Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος</b>        | <b>14.165,16</b>   | <b>688,51</b> |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>     | <b>14.853,67</b>   |               |
| 1. Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση οχημάτων | 15.311,32          |               |
| 2. Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων        | 6.892,40           |               |
| 3.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών         | 59.141,19          |               |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>           | <b>66.033,59</b>   |               |
| <b>ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>                              | <b>(51.179,92)</b> |               |

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι μη καλυφθείσες οικογενειακές του δαπάνες του κρινόμενου φορολογικού έτους από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του μπορούσαν να αιτιολογηθούν από τον έλεγχο, αν είχε προσδιορίσει/λογίσει την «ανάλωση του σχηματισθέντος κεφαλαίου του», από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προγενέστερων ετών.

Επειδή, η έννοια της ανάλωσης κεφαλαίου στο φορολογικό δίκαιο είναι συνυφασμένη με τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας (τεκμήρια) και αφορά στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μην φορολογηθεί - παρά το γεγονός ότι το τεκμαρτό του εισόδημα, όπως ορίζεται στα άρθρα 30 έως 33 του Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013), είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό του εισόδημα - επικαλούμενος το σχηματισμό κεφαλαίου από

εισοδήματα προγενέστερων φορολογικών ή οικονομικών ετών, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 34 του εν λόγω Κώδικα, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των οικείων ετών, εφόσον αφαιρεθούν οι πραγματικές ή τεκμαρτές δαπάνες εκάστου έτους (προσδιορισμός διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών-ανάλωση κεφαλαίου).

Επειδή, από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2018 πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), ήτοι του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης ατομικής οντότητας, με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, κατόπιν της από 13-09-2024 αιτιολογημένης απόφασης της προϊσταμένης της, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 14.853,67€, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης, συνολικού ποσού 51.179,92€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Αναφορικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου».

Επειδή, με την Α. 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: Άρθρο 1: Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωλήσεων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. {...} Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος

της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών...{..} **Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής.** Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. {..} **Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου** Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές 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 οριζόμενων στην παρούσα. **Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, **συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/ εκροές/φορολογητέα κέρδη.** Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. **Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.** Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο: «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. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με την Ε. 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η

ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. - επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος. {...} **Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. **Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών.** Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης,

λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

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

Επειδή, στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. {...} 2....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 76 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

**Επειδή, σύμφωνα με την από 03.12.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, μετά τη διαπίστωση ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης τους. Ακολούθως, από τον έλεγχο επιλέχθηκε η έμμεση μέθοδος της «αρχής των αναλογιών», για τον προσδιορισμό των εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητά του, κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, που εγκρίθηκε (στις 13-09-2024) από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ.. Ειδικότερα, πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης στην Ποτίδαια Ν. Χαλκιδικής, την 07-10-2024, και λήφθηκαν δεδομένα για τις τρέχουσες τιμές (του έτους 2024) πώλησης των ειδών καθώς και τις τιμές αγοράς τους του ίδιου έτους. Τα δεδομένα ομαδοποιήθηκαν σε κατηγορίες και προσδιορίστηκαν τα ποσοστά μικτού κέρδους, για το φορολογικό έτος 2024, ανά κατηγορία, ως εξής:**

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ | ΕΙΔΟΣ                        | ΜΟΝ. ΜΕΤ. | ΤΙΜΗ ΑΓΟΡ. ΠΡΟ ΦΠΑ | ΣΥΝΤ. ΦΠΑ | ΤΙΜΗ ΠΩΛ. ΜΕ ΦΠΑ | ΤΙΜΗ ΠΩΛ. ΠΡΟ ΦΠΑ | % ΚΕΡΔ. ΕΙΔΩΝ | Μ.Ο. % ΚΕΡΔΟΥΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ                   |
|------------------|------------------------------|-----------|--------------------|-----------|------------------|-------------------|---------------|---------------------------|--------------------------------|
| ΧΑΡΤΙΚΑ          | Arista ΛΕΙΟ χαρτί υγείας 8Ρ  | ΤΕΜ       | 3,03               | 24,00%    | 5,50             | 4,44              | 46,53%        | 49%                       | ELLITERRA HELLAS 59742/16-7-24 |
| ΧΑΡΤΙΚΑ          | ZEWA Delux χαρτί υγείας 8Ρ   | ΤΕΜ       | 2,83               | 24,00%    | 6,00             | 4,84              | 71,02%        |                           | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 21688/23-7-24      |
| ΧΑΡΤΙΚΑ          | Foxy ρολό κουζίνας 2τεμ.     | ΤΕΜ       | 1,99               | 24,00%    | 3,60             | 2,90              | 45,73%        |                           | CAPITAL GROUP IKE 6326/21-8-24 |
| ΧΑΡΤΙΚΑ          | Babyline sensitive 5 junior  | ΤΕΜ       | 4,61               | 13,00%    | 7,00             | 6,19              | 34,27%        |                           | ΝΕΔΕΛΤΖΙΔΗΣ ΑΝ. 28213/2-9-24   |
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ    | ΜΕΒΓΑΛ γιαούρτι κάθε μέρα    | ΤΕΜ       | 2,66               | 13,00%    | 3,70             | 3,27              | 22,93%        | 25%                       | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ230181/27-9-24        |
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ    | ΜΕΒΓΑΛ γιαούρτι αγελάδας 200 | ΤΕΜ       | 1,80               | 13,00%    | 2,50             | 2,21              | 22,78%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229786/18-9-24        |
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ    | ΜΕΒΓΑΛ love milk Γάλα 1Λ     | ΤΕΜ       | 1,21               | 13,00%    | 1,65             | 1,46              | 20,66%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ230280/30-9-24        |
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ    | ΜΕΒΓΑΛ Αριάνι                | ΤΕΜ       | 1,00               | 13,00%    | 1,50             | 1,33              | 33,00%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ230280/30-9-24        |
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ    | ΜΕΒΓΑΛ γ/ρτι Harmony (2+1)   | ΤΕΜ       | 2,12               | 13,00%    | 3,00             | 2,65              | 25,00%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229638/14-9-24        |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ       | ΜΕΒΓΑΛ Μακεδ. Φέτες          | ΤΕΜ       | 2,49               | 13,00%    | 3,50             | 3,10              | 24,50%        | 29%                       | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229638/14-9-24        |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ       | ΜΕΒΓΑΛ Mozzar. Φέτες         | ΤΕΜ       | 1,88               | 13,00%    | 3,00             | 2,65              | 40,96%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229440/7-9-24         |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ       | ΜΕΒΓΑΛ Edam Φέτες            | ΤΕΜ       | 1,55               | 13,00%    | 2,30             | 2,04              | 31,61%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229277/7-9-24         |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ       | ΜΕΒΓΑΛ Φέτα κάθε μέρα        | ΤΕΜ       | 3,30               | 13,00%    | 4,70             | 4,16              | 26,06%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229786/18-9-24        |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ       | ΜΕΒΓΑΛ Φέτα                  | ΤΕΜ       | 5,38               | 13,00%    | 7,30             | 6,46              | 20,07%        |                           | ΜΕΒΓΑΛ ΧΙ229786/18-9-25        |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ        | Tostaki Παρίζα φέτες 160g    | ΤΕΜ       | 0,66               | 13,00%    | 1,50             | 1,33              | 101,52%       | 62%                       | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 121457/27-8-24       |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ        | Εν Ελλάδι γαλ. Καπν.         | ΤΕΜ       | 2,23               | 13,00%    | 3,50             | 3,10              | 39,01%        |                           | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 121457/27-8-24       |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ        | Creta γαλοπ. σε φέτες        | ΤΕΜ       | 2,96               | 13,00%    | 4,20             | 3,72              | 25,68%        |                           | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 121457/27-8-24       |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ        | Tostaki παριζάκι 1+1 δώρο    | ΤΕΜ       | 2,18               | 13,00%    | 4,50             | 3,98              | 82,57%        |                           | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 121457/27-8-24       |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ        | Ρεκόρ Λουκάνικα Φρανκφ.      | ΤΕΜ       | 1,36               | 13,00%    | 2,50             | 2,21              | 62,50%        |                           | ΡΕΚΟΡ ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ 11512/27-8-24  |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ    | Μπονίτα Τζατζίκι 250gr       | ΤΕΜ       | 1,25               | 13,00%    | 2,00             | 1,77              | 41,60%        | 41%                       | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 120365/13-8-24       |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ    | Μακβελ μακαρόνια νο 6        | ΤΕΜ       | 0,71               | 13,00%    | 1,00             | 0,88              | 23,94%        |                           | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 26486/26-8-24      |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ    | Μακβελ κοράλι                | ΤΕΜ       | 0,71               | 13,00%    | 1,20             | 1,06              | 49,30%        |                           | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 24982/13-8-24      |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ    | Κπογγ πουρές πατάτας         | ΤΕΜ       | 2,19               | 13,00%    | 3,20             | 2,83              | 29,22%        |                           | ΣΤΟΓΙΑΝΝΟΥ ΟΕ 34942/13-8-24    |

|                                 |                                  |     |       |        |       |       |         |      |                                    |
|---------------------------------|----------------------------------|-----|-------|--------|-------|-------|---------|------|------------------------------------|
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Bonne Maman μαρμελάδα            | TEM | 2,61  | 13,00% | 4,20  | 3,72  | 42,53%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 23870/5-8-24           |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Μυρτώ Φακές χονδρές              | TEM | 1,22  | 13,00% | 1,80  | 1,59  | 30,33%  |      | ΜΥΡΤΩ ΕΠΕ 20792/21-8-24            |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Lays Πατατάκια                   | TEM | 0,88  | 13,00% | 1,30  | 1,15  | 30,68%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 12345/12-9-24          |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Nutria ηλιέλαιο 1L               | TEM | 1,53  | 13,00% | 2,70  | 2,39  | 56,21%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 28361/10-9-24          |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Pumaro χυμός τομάτας συμπ        | TEM | 0,76  | 13,00% | 1,10  | 0,97  | 27,63%  |      | ΣΤΟΓΙΑΝΝΟΥ ΟΕ 34942/13-8-24        |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Γκρεκα ψυλοκομμένες τομάτες      | TEM | 0,56  | 13,00% | 1,00  | 0,88  | 57,14%  |      | ΚΟΡΕ ΑΕ 26165/8-8-24               |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | ΑΙΓΑΙΟ αλάτι                     | TEM | 0,55  | 13,00% | 1,00  | 0,88  | 60,00%  |      | ΜΥΡΤΩ ΕΠΕ 21225/10-9-24            |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ                   | Λαβιδά αυγά 6δα ελευθ.           | TEM | 1,50  | 13,00% | 2,50  | 2,21  | 47,33%  |      | ΑΦΟΙ ΛΑΒΙΔΑ ΟΕ 8716/23-8-24        |
| ΠΑΓΩΤΑ                          | Nirvana praline cre κυπ.         | TEM | 1,60  | 13,00% | 3,50  | 3,10  | 93,75%  | 94%  | Ι. ΕΔΙΑΡΟΓΛΟΥ 2573/16-09-24        |
| ΠΑΓΩΤΑ                          | Nirvana praline cre 420λ         | TEM | 3,87  | 13,00% | 8,50  | 7,52  | 94,32%  |      | Ι. ΕΔΙΑΡΟΓΛΟΥ 2573/16-09-24        |
| ΠΑΓΩΤΑ                          | Magnum over choco τυρ.           | TEM | 1,46  | 13,00% | 3,20  | 2,83  | 93,84%  |      | Ι. ΕΔΙΑΡΟΓΛΟΥ 2527/12-09-24        |
| ΠΑΓΩΤΑ                          | Pirulo Tropical                  | TEM | 1,14  | 13,00% | 2,50  | 2,21  | 93,86%  |      | Ι. ΕΔΙΑΡΟΓΛΟΥ 2287/29-08-24        |
| ΠΑΓΩΤΑ                          | Oreo vanilla-cookies Οικ.        | TEM | 4,10  | 13,00% | 9,00  | 7,96  | 94,15%  |      | Ι. ΕΔΙΑΡΟΓΛΟΥ 2233/26-08-24        |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ       | Schweppes βξάδα mojito           | TEM | 4,09  | 13,00% | 6,60  | 5,84  | 42,79%  | 45%  | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 56629/24-8-2024      |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ       | Viva Μήλο 1L                     | TEM | 0,89  | 13,00% | 1,50  | 1,33  | 49,44%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 56629/24-8-2024      |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ       | ΖΑΓΟΡΙ 1,5l 6δα                  | TEM | 1,30  | 13,00% | 2,50  | 2,21  | 70,00%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 60876/30-9-2024      |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ       | Coca cola 1,5l                   | TEM | 1,58  | 13,00% | 2,30  | 2,04  | 29,11%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 56629/24-8-2024      |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ       | Coca cola 500ml                  | TEM | 0,86  | 13,00% | 1,30  | 1,15  | 33,72%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 59752/17-9-24        |
| ΠΟΤΑ - ΚΡΑΣΙΑ                   | JIM BEAM                         | TEM | 16,94 | 24,00% | 25,00 | 20,16 | 19,01%  | 20%  | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 50076/19-7-24        |
| ΠΟΤΑ - ΚΡΑΣΙΑ                   | Haig                             | TEM | 15,31 | 24,00% | 22,50 | 18,15 | 18,55%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 50553/22-7-24        |
| ΠΟΤΑ - ΚΡΑΣΙΑ                   | Κρασί Λαζαρίδη Μαύρο Προβ.       | TEM | 10,50 | 24,00% | 16,00 | 12,90 | 22,86%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 49783/19-7-24        |
| ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΑ - ΕΙΔΗ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ | Skip σκόνη springfresh           | TEM | 6,90  | 24,00% | 12,00 | 9,68  | 40,29%  | 35%  | ΚΕΧΑΓΙΑΣ 135021/20-9-24            |
| ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΑ - ΕΙΔΗ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ | Soupline (τέλειο σιδέρωμα)       | TEM | 3,33  | 24,00% | 5,40  | 4,35  | 30,63%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 26486/26-8-24          |
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ κλπ      | Colgate Family Action 100ml οδον | TEM | 1,36  | 24,00% | 2,50  | 2,02  | 48,53%  | 47%  | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 28361/10-9-24          |
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ κλπ      | Nivea men sensitive GEL          | TEM | 2,75  | 24,00% | 6,00  | 4,84  | 76,00%  |      | CAPITAL GROUP IKE 6104/7-8-24      |
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ κλπ      | Nivea men protect & care         | TEM | 2,75  | 24,00% | 5,50  | 4,44  | 61,45%  |      | CAPITAL GROUP IKE 6104/7-8-25      |
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ κλπ      | Deron αναβράζον                  | TEM | 2,46  | 6,00%  | 3,20  | 3,02  | 22,76%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 26486/26-8-24          |
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΥΓΙΕΙΝΗΣ κλπ      | Deron δισκία                     | TEM | 2,20  | 6,00%  | 3,00  | 2,83  | 28,64%  |      | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 24983/13-8-24          |
| ΕΙΔΗ ΘΑΛΑΣΣΗΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ      | Στρώμα φουσκωτό 188 cm           | TEM | 4,50  | 24,00% | 12,00 | 9,68  | 115,11% | 138% | ΣΑΒΒΟΥΛΙΔΗΣ ΟΕ 3874/26-8-24 (SAVS) |
| ΕΙΔΗ ΘΑΛΑΣΣΗΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ      | Σανίδα φελιζόλ 104 cm            | TEM | 7,00  | 24,00% | 20,00 | 16,13 | 130,43% |      | ΣΑΒΒΟΥΛΙΔΗΣ ΟΕ 3874/26-8-24 (SAVS) |
| ΕΙΔΗ ΘΑΛΑΣΣΗΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ      | Savs μάσκα σετ παιδική           | TEM | 4,46  | 24,00% | 15,00 | 12,10 | 171,30% |      | ΣΑΒΒΟΥΛΙΔΗΣ ΟΕ 3874/26-8-24 (SAVS) |
| ΕΙΔΗ ΘΑΛΑΣΣΗΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ      | Μαγνητάκι                        | TEM | 0,68  | 24,00% | 2,00  | 1,61  | 136,76% |      | ΣΑΒΒΟΥΛΙΔΗΣ ΟΕ 3272/11-8-24 (SAVS) |
| ΜΠΙΡΕΣ                          | ΑΛΦΑ μπουκάλι 500ML              | TEM | 1,06  | 24,00% | 1,65  | 1,33  | 25,47%  | 24%  | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 59752/17-9-24        |
| ΜΠΙΡΕΣ                          | ΜΥΘΟΣ μπουκάλι 500ML             | TEM | 1,18  | 24,00% | 1,80  | 1,45  | 22,88%  |      | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 58191/4-9-24         |

|             |                         |     |      |        |      |      |        |     |                                        |
|-------------|-------------------------|-----|------|--------|------|------|--------|-----|----------------------------------------|
| ΜΠΙΡΕΣ      | ΑΛΦΑ κουτί 500ML        | TEM | 1,13 | 24,00% | 1,75 | 1,41 | 24,78% |     | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 58191/4-9-24             |
| ΜΠΙΡΕΣ      | AMSTEL κουτί 330ML      | TEM | 0,82 | 24,00% | 1,25 | 1,01 | 23,17% |     | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 57324/29-8-24            |
| ΜΠΙΡΕΣ      | HEINEKEN κουτί 330ML    | TEM | 0,97 | 24,00% | 1,50 | 1,21 | 24,74% |     | ΝΤΑΝΤΟΣ Δ. ΑΕ 58866/9-9-24             |
| ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΑ | ΑΡΑΚΑΣ                  | TEM | 1,43 | 13,00% | 2,50 | 2,21 | 54,55% | 62% | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 120353/13-8-24               |
| ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΑ | ΠΙΤΣΑ ΣΠΕΣΙΑΛ           | TEM | 4,50 | 13,00% | 9,00 | 7,96 | 76,89% |     | ΓΙΑΓΚΟΥΔΗ ΕΠΕ 4977/28-8-24             |
| ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΑ | ΦΑΣΟΛΑΚΙΑ               | TEM | 1,49 | 13,00% | 2,50 | 2,21 | 48,32% |     | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 120353/13-8-24               |
| ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΑ | ΜΠΟΥΓΑΤΣΑ ΚΡΕΜΑ         | TEM | 1,84 | 13,00% | 3,50 | 3,10 | 68,48% |     | ΤΟΜΗ ΑΕΒΕ 120353/13-8-24               |
| ΚΑΠΝΙΚΑ     | R1 CIEL                 | TEM | 4,04 | 0,00%  | 4,20 | 4,20 | 3,96%  | 4%  | ΟΣΙΑ ΤΣΕΛΕΠΙΔΟΥ & ΣΙΑ ΟΕ 17189/29-8-24 |
| ΚΑΠΝΙΚΑ     | DAVIDOFF SLIMS GOLD     | TEM | 4,37 | 0,00%  | 4,60 | 4,60 | 5,26%  |     | ΟΣΙΑ ΤΣΕΛΕΠΙΔΟΥ & ΣΙΑ ΟΕ 17189/29-8-24 |
| ΚΑΠΝΙΚΑ     | MARLBORO RED BOX 24/8   | TEM | 4,78 | 0,00%  | 5,00 | 5,00 | 4,60%  |     | ΑΘΩΣ ΔΙΑΝΟΜΕΣ ΑΕ 271578/29-8-2024      |
| ΚΑΠΝΙΚΑ     | ΚΑΡΕΛΙΑ ΦΙΛΤΡΟ ΣΚΛΗΡΟ   | TEM | 3,76 | 0,00%  | 3,90 | 3,90 | 3,72%  |     | ΑΛΕΞΑΝΔΡΗΣ ΑΘ. & ΣΙΑ ΟΕ 35658/26-8-24  |
| ΚΑΠΝΙΚΑ     | OLD HOLBORN BLONDE 30gr | TEM | 7,67 | 0,00%  | 7,90 | 7,90 | 3,00%  |     | ΟΣΙΑ ΤΣΕΛΕΠΙΔΟΥ & ΣΙΑ ΟΕ 16959/26-8-24 |
| ΔΙΑΦΟΡΑ     | TRIDENT Τσίκλα καρπούζι | TEM | 0,63 | 13,00% | 1,20 | 1,06 | 68,25% | 64% | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 23868/5-8-24               |
| ΔΙΑΦΟΡΑ     | ΕΛΜΑ Τσίκλα             | TEM | 0,60 | 13,00% | 1,20 | 1,06 | 76,67% |     | ΑΧΤΙΔΑ ΑΕΒΕ 23868/5-8-24               |
| ΔΙΑΦΟΡΑ     | Rizla τσιγαρόχαρτο      | TEM | 0,27 | 24,00% | 0,50 | 0,40 | 48,15% |     | ΑΘΩΣ ΔΙΑΝΟΜΕΣ ΑΕ 264727/15-7-2024      |

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση είναι εποχιακή, ήτοι ότι λειτουργεί περίπου έξι μήνες ανά έτος και βρίσκεται σε τουριστική περιοχή της Χαλκιδικής και κάνοντας χρήση της μεθόδου της «αρχής των αναλογιών», ο έλεγχος κατέγραψε, για το 2018, τα τιμολόγια αγοράς που λήφθηκαν το μήνα Αύγουστο, εκτιμώντας ότι το δείγμα είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό του συνολικού κόστους πωληθέντων. Από την επεξεργασία των τιμολογίων αγοράς προσδιορίστηκαν αρχικά - βάσει των συντελεστών ποσοστού κέρδους - τα εκτιμώμενα έσοδα των κατηγοριών σε σχέση με το ποσοστό συμμετοχής τους επί των συνολικών πωλήσεων (ποσοστό επί των πωλήσεων) στη συνέχεια προσδιορίστηκε η μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς, εφαρμόστηκε σε αυτή το ποσοστό φύρας, υπολογίστηκε η μέση αναλογία μετά τη φύρα και τελικά προέκυψε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς, που ως σύνολο συνιστούσε το περιθώριο του μικτού κέρδους της επιχείρησης - βάσει των ευρημάτων του ελέγχου - από την κύρια δραστηριότητά της.

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ          | ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΥΣ | ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ) | ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ | ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΥΡΑΣ | ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ | ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗΣ ΑΓΟΡΑΣ |
|---------------------------|----------------------|-----------------|--------------------------------|--------------------------|-------------------------------------------|---------------|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΑ             | 8.913,25             | 25%             | 11.141,56                      | 9,25%                    | 1,2500                                    | 10,00%        | 1,1250                                                  | 0,10                                                 |
| ΤΥΡΟΚΟΜΙΚΑ                | 4.912,93             | 29%             | 6.337,68                       | 5,26%                    | 1,2900                                    | 10,00%        | 1,1610                                                  | 0,06                                                 |
| ΑΛΛΑΝΤΙΚΑ                 | 1.794,83             | 62%             | 2.907,62                       | 2,42%                    | 1,6200                                    | 10,00%        | 1,4580                                                  | 0,04                                                 |
| ΛΟΙΠΑ ΤΡΟΦΙΜΑ             | 16.556,54            | 41%             | 23.344,72                      | 19,39%                   | 1,4100                                    | 10,00%        | 1,2690                                                  | 0,25                                                 |
| ΠΑΓΩΤΑ                    | 4.999,77             | 94%             | 9.699,55                       | 8,06%                    | 1,9400                                    | 10,00%        | 1,7460                                                  | 0,14                                                 |
| ΧΥΜΟΙ - ΝΕΡΑ - ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ | 10.226,98            | 45%             | 14.829,12                      | 12,32%                   | 1,4500                                    | 10,00%        | 1,3050                                                  | 0,16                                                 |
| ΠΟΤΑ ΑΛΚ/ΛΟΥΧΑ            | 9.292,98             | 22%             | 11.337,44                      | 9,42%                    | 1,2200                                    | 10,00%        | 1,0980                                                  | 0,10                                                 |
| ΧΑΡΤΙΚΑ                   | 859,96               | 49%             | 1.281,34                       | 1,06%                    | 1,4900                                    | 10,00%        | 1,3410                                                  | 0,01                                                 |

|                                 |                  |      |                   |                |        |        |        |                    |
|---------------------------------|------------------|------|-------------------|----------------|--------|--------|--------|--------------------|
| ΕΙΔΗ ΑΤΟΜΙΚΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ           | 1.573,91         | 47%  | 2.313,65          | 1,92%          | 1,4700 | 10,00% | 1,3230 | <b>0,03</b>        |
| ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΑ - ΕΙΔΗ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ | 373,63           | 35%  | 504,40            | 0,42%          | 1,3500 | 10,00% | 1,2150 | <b>0,01</b>        |
| ΚΑΤΕΨΥΓΜΕΝΑ                     | 447,24           | 62%  | 724,53            | 0,60%          | 1,6200 | 10,00% | 1,4580 | <b>0,01</b>        |
| ΚΑΠΝΙΚΑ                         | 24.233,55        | 4%   | 25.202,89         | 20,94%         | 1,0400 | 10,00% | 0,9360 | <b>0,20</b>        |
| ΕΙΔΗ ΘΑΛΑΣΣΗΣ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ      | 3.681,00         | 138% | 8.760,78          | 7,28%          | 2,3800 | 10,00% | 2,1420 | <b>0,16</b>        |
| ΔΙΑΦΟΡΑ                         | 1.218,98         | 64%  | 1.999,13          | 1,66%          | 1,6400 | 10,00% | 1,4760 | <b>0,02</b>        |
| <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>                   | <b>89.085,55</b> |      | <b>120.384,42</b> | <b>100,00%</b> |        |        |        | <b><u>1,29</u></b> |

Εφαρμοζόμενου του ως άνω περιθωρίου μικτού κέρδους της επιχείρησης επί του κόστους πωληθέντων, προσδιορίστηκαν τα έσοδα και κατ' επέκταση τα κέρδη της ως εξής:

| ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ | ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΗ ΜΕΣΗ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ/ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ | ΕΣΟΔΑ MARKET      | ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ | ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ |
|-------------------|----------------------------------------------------|-------------------|-------------|-----------------------|-----------------------|--------------------------|
| <b>385.749,87</b> | <b>1,29</b>                                        | <b>497.617,33</b> | 4.159,29    | <b>501.776,62</b>     | 421.260,98            | <b>80.515,64</b>         |

|                                          |                          |
|------------------------------------------|--------------------------|
| <b>Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων</b>         | <b>501.776,62</b>        |
| <b>Μείον Κόστος Πωληθέντων</b>           | <b><u>385.749,87</u></b> |
| <b>Μικτό Κέρδος</b>                      | <b>116.026,75</b>        |
| <b>Μείον Δαπάνες Χρήσης - Αποσβέσεις</b> | <b><u>22.846,86</u></b>  |
| <b>Κέρδος</b>                            | <b><u>93.179,89</u></b>  |

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

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι: «Ο έλεγχος έγινε την τελευταία ημέρα λειτουργίας του καταστήματος, δηλαδή την 07.10.2024. Το κατάστημα έκλεισε το απόγευμα της ίδιας ημέρας, όπως αποδεικνύεται από το Ζ της ταμειακής μηχανής. Ακριβώς για το λόγο αυτό, το κατάστημα είχε στα ράφια του μόνο το 10% των ειδών που πουλάει στη διάρκεια της τουριστικής σαιζόν. Συνεπώς το δείγμα των προϊόντων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για να εξάγει το μέσο περιθώριο μικτού κέρδους ΔΕΝ ΗΤΑΝ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΤΙΚΟ, ούτε αναλογικό και συνεπώς ο δείκτης που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος δεν ήταν αξιόπιστος. Ιδιαίτερα σημειώνεται ότι η αναλογία που χρησιμοποιήθηκε, ενώ λήφθηκε σε μία μόνο ημέρα, αφορούσε ένα κατάστημα εξαμήνης λειτουργίας, η δε περίοδος ελέγχου αφορά το χρόνο από 1/1/2018-31/12/2018. Επομένως το χρονικό διάστημα λήψης τιμών από το ράφι που πραγματοποίησε ο έλεγχος δεν ήταν αντιπροσωπευτικό, ούτε αναδεικνύει με ασφάλεια τη συναλλακτική εικόνα της επιχείρησης για όλο το διάστημα της τουριστικής σαιζόν. {...} Με τις απόψεις του είχε επισημάνει έγκαιρα ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ένα σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει το περιθώριο μικτού κέρδους, δηλαδή τις δαπάνες της επιχείρησής του και τα μισθολογικά και λοιπά κόστη, τα οποία κατά το χρόνο του ελέγχου 2024 ήταν πολύ μεγαλύτερα από αυτά που ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο έτος (2018). Τα στοιχεία ιδίως του μισθολογικού και ενεργειακού κόστους ήταν διαθέσιμα στον έλεγχο, προέκυπταν από τα λογιστικά του βιβλία, αλλά δε λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να εξομοιώνονται ανεπίτρεπτα οι δείκτες

δαπανών της επιχείρησης, του κόστους κτήσης και τιμής πώλησης δύο εντελώς διαφορετικών ετών επιχειρηματικής δράσης κατά τις οποίες το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους ήταν πολύ διαφορετικό. Ο έλεγχος αγνόησε παντελώς την επίδραση της διαφοράς των εξόδων ανάμεσα στα έτη 2024 (ημερομηνία προσδιορισμού μικτού κέρδους) και 2018 (ελεγχόμενη περίοδος) στο περιθώριο κέρδους, με συνέπεια να εφαρμόζει αδιαφοροποίητα το όποιο ποσοστό κέρδους που εξήγαγε (εσφαλμένα), για το έτος 2024, στο έτος 2018, χωρίς να το παραμετροποιήσει ανάλογα με τη διαφορά των εξόδων κάθε έτους. Απόδειξη: Από τα στοιχεία που είχε υπόψη του ο έλεγχος και προέκυπταν από τα βιβλία του, αποδεικνύεται ότι η δαπάνη για ηλεκτρική ενέργεια το έτος 2018 ανήλθε σε 5.180,06 ευρώ, ενώ το έτος 2024 αυξήθηκε σε 8.802 ευρώ. Η δαπάνη για μισθοδοσία το έτος 2018, ανήλθε σε 1254,03 ευρώ, ενώ το έτος 2024 αυξήθηκε σε 18.923,81 ευρώ. Η δαπάνη για Ι.Κ.Α. – Εργοδοτικές Εισφορές το έτος 2018 ανήλθε σε 295,84 ευρώ, ενώ το έτος 2024 αυξήθηκε σε 4.058,41 ευρώ. Συνολικά τα έξοδα της επιχείρησής του, το έτος 2018, από αυτές τις αιτίες ανήλθαν σε 6.729,93 ευρώ, ενώ το έτος 2024 αυξήθηκαν στο συνολικό ποσό των 31.784,22 ευρώ, δηλαδή αυξήθηκαν κατά 472,28%. Η αύξηση των λειτουργικών εξόδων της επιχείρησής του κατά 472,28%, στα δύο κρίσιμα έτη (2018 και 2024), καθιστούν εσφαλμένη μεθοδολογικά την παραδοχή του ελέγχου ότι το μικτό κέρδος του έτους 2024 είναι το ίδιο με το μικτό κέρδος του ελεγχόμενου έτους και συνεπώς μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς καμία προσαρμογή στο κρίσιμο έτος. Η προϋπόθεση που δέχθηκε και εφάρμοσε απόλυτα ο έλεγχος χωρίς καμία προσαρμογή είναι απολύτως εσφαλμένη, αφού κατά το κρίσιμο έτος 2024, οπότε έγινε η (ατελής) δειγματοληψία, ασφαλώς και είχε αυξήσει τα ποσοστά κέρδους του στη συντριπτική πλειοψηφία των προϊόντων, ώστε να ανταπεξέλθω στα αυξημένα έξοδά του. Δεν είναι δυνατόν να γίνει απόλυτη μεταφορά των (όποιων) ποσοστών κέρδους υπολογίστηκαν για το έτος αναφοράς 2024 και να εφαρμοστούν αμετάβλητα στο ελεγχόμενο έτος 2018, κατά το οποίο τα λειτουργικά του έξοδα ήταν πάρα πολύ μικρά και συνεπώς αντίστοιχα μικρότερα ήταν και τα ποσοστά κέρδους ανά κατηγορία εμπορεύματος (εκτός σπάνιες περιπτώσεις, όπως π.χ. τα τσιγάρα). Με βάση τα ανωτέρω, που συνιστούν μεθοδολογικά και υπολογιστικά σφάλματα της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», ο έλεγχος δεν απέδωσε την αληθή εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης του, για το κρινόμενο έτος και δεν απέδειξε νόμιμα και βάσιμα την εκ μέρους του απόκρυψη φορολογητέας ύλης, παρά απέδωσε μόνο αυθαίρετα συμπεράσματα, που ανατιολόγητες παραδοχές που δε στηρίζονται σε αξιόπιστες τιμές, ποσοστά και δείκτες. Για το λόγο αυτό πρέπει οι προσβαλλόμενες πράξεις να ακυρωθούν».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2016/2020 διευκρινίζεται ότι με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών 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. Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι η φορολογική αρχή, 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 ελεγχόμενου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία, καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και

ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

**Επειδή**, τα λογιστικά αρχεία (απλογραφικά βιβλία και στοιχεία) προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στην φορολογική αρχή, η οποία διενήργησε τις ελεγκτικές διαπιστώσεις βάσει της ΠΟΛ. 1293/2019 και διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξεύρεσης του εισοδήματός του, σύμφωνα με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό, της μέσης **αξιόπιστης** αναλογίας τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς/κόστους στο κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων, του προκύπτοντος μικτού κέρδους και των ακαθαρίστων εσόδων, κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε τα δεδομένα του έτους 2024. Όπως επισημαίνεται στην από 03.12.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου (σελ. 6)τι: «Αποφασίστηκε να γίνει λήψη από το κατάστημα των τρεχουσών τιμών πώλησης για να συγκριθούν με τις τρέχουσες τιμές αγοράς τους σε ένα μεγάλο φάσμα, ώστε να καλύπτονται όλες οι κατηγορίες των ειδών, με σκοπό να διαπιστωθεί με τη μεγαλύτερη δυνατή ασφάλεια ο **Μέσος Σταθμικός Συντελεστής Μικτού Κέρδους** με τον οποίο λειτουργεί η επιχείρηση».

**Επειδή**, οι τιμές αγοράς των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων που λήφθηκαν από την ελεγκτική αρχή ήταν του χρονικού διαστήματος Ιουλίου- Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους 2024, το οποίο αντιπροσωπεύει άνω του 50% της ετήσιας περιόδου πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης του προσφεύγοντος καθώς και της περιόδου με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδά της.

**Επειδή**, περαιτέρω, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το πραγματικό ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της, με την **εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου ελέγχου της «αρχής των αναλογιών»** έλαβε υπόψη, τη μέση σταθμισμένη τιμή, αγοράς και πώλησης των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων που ανήλθε σε αναλογία 1,29, κατά το φορολογικό έτος 2018, μετά τον υπολογισμό φύρας 10% στα είδη της (και 15% στην κατηγορία «λοιπά τρόφιμα»), η οποία κρίνεται ευνοϊκή για την επιχείρηση αναφορικά με είδη ανθεκτικά όπως καπνοβιομηχανικά προϊόντα, είδη καθαρισμού, χαρτικά και είδη θαλάσσης-τουριστικά.

**Επειδή**, τα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο, ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους επί του κόστους για τα εξεταζόμενα είδη, με βάση τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης (γεωγραφική θέση, μέγεθος, ακαθάριστα έσοδα, προσωπικό, δαπάνες κ.λ.π.), την κοινή πείρα, την εμπορική πρακτική και το πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου, κρίνονται **αξιόπιστα**, ενώ το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος της επιχείρησης του προσφεύγοντος 9,20% βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) και φορολογικής δηλώσεως είναι υπερβολικά χαμηλό, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/12/2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.**

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **31-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **17737** (ELENXIS 6172014) ενδικοφανούς προσφυγής του Προδρόμου Χαράλαμπου του Δημητρίου, με Α.Φ.Μ. 034777187.

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

**1.Υπ' αριθμ. 703/03-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

| ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΥ                   | Ποσό σε €        |
|---------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                   | 25.201,32        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022 | 12.600,66        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης      | 4.508,37         |
| <b>Σύνολο</b>                   | <b>42.310,35</b> |

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

**2.Υπ' αριθμ. 704/03-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01-31.12.2018**.

| ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΥ                                | Ποσό σε €       |
|----------------------------------------------|-----------------|
| Υπόλοιπο προς έκπτωση                        | 0,00            |
| Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο προς έκπτωση        | 2.639,60        |
| Διαφορά χρεωστικού ποσού                     | 6.377,95        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> Ν. 4987/2022 | 3.188,98        |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                   | <b>9.566,93</b> |

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

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης  
α/α

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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