



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/09/2023

Αριθμός απόφασης: 756

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **α)** της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:**....., με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος*» και έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ., και **β)** του με Α.Φ.Μ.: νομίμου εκπροσώπου, κατοίκου, επί της οδού, καθώς και δύο συμπληρωματικά υπομνήματα, κατά της με αριθμό/30-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τα από **29-05-2023 & 08-06-2023** συμπληρωματικά υπομνήματα.

6. Την από/15-09-2023 συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ' αριθμ./28-08-2023 αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

7. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις έγγραφες απόψεις της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **03/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:**..... και του **του** με Α.Φ.Μ.: που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/30-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 163.236,10€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 81.618,05€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **244.854,15€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-03-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύριο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα, με παροχή σερβιρίσματος», δυνάμει της υπ' αριθμ./...../13-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ'αριθμ./...../30-08-2022 εντολής ελέγχου η οποία αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στην ΑΑΔΕ στις 12-09-2022, ενώ, κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η αρχική εντολή της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης με αριθμό .../...../11-01-2022 και η υπ' αριθμ./13-01-2022 γνωστοποίηση ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018.

Επίσης, στις 28-06-2022 αναρτήθηκε και αναγνώστηκε το υπ'αριθμ./27-06-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ.14 του ΚΦΔ & προσκόμισης των φορολογικών αρχείων εντός πέντε ημερών. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας ημερομηνίας, χωρίς όμως να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία της περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017.

Για το φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα πλαίσια του ν.4512/2018, ενώ ο προσδιορισμός των φόρων βάσει ελέγχου δεν διαφοροποιήθηκε και επομένως δεν εκδόθηκαν πράξεις.

Για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Πολ.1036/2017, όπως αναφέρονται στο παράρτημα ΙΙΙ της Πολ. 1124/16-06-2015, όπου ήταν εφικτό. Λόγω της μη προσκόμισης του συνόλου των φορολογικών αρχείων (παραστατικά αγορών, πωλήσεων, δαπανών κλπ), καθώς και λόγω της ύπαρξης δύο παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης που διαπιστώθηκαν σε διαφορετικούς ελέγχους, η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εφαρμόζοντας τη μέθοδο της Αρχής των αναλογιών, βάσει στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις, λαμβάνοντας ως Σ.Μ.Κ. της ελεγχόμενης επιχείρησης το μέσο όρο των Σ.Μ.Κ. που είχαν προσδιοριστεί σε δύο προγενέστερους ελέγχους ομοειδών επιχειρήσεων. Περαιτέρω, απορρίφθηκαν όλες οι αγορές & οι δαπάνες της χρήσης, με εξαίρεση τις δαπάνες ενοικίων, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά.

Κατόπιν αυτού, στις 16-02-2023 κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά υπομνήματα, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι από τον έλεγχο προέκυψε η ορθή τήρηση των βιβλίων της για την περίοδο 8/7/2016 έως 31/12/2016, ενώ για την περίοδο 1/1-31/12/2017 εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία, γεγονός που οφείλεται σε αντικειμενική αδυναμία λόγω καταστροφής τους από φυσικά αίτια, δηλαδή για λόγους ανωτέρας βίας. Αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. Νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2017, λόγω παραβίασης των άρθρων 21, 22 και 28 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου. Αίτημα επαναπροσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησής τους λόγω επιγενόμενης του ελέγχου ανασύστασης του λογιστικού αρχείου τους και προσκόμισης νέων στοιχείων, που δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος. Σε περίπτωση μη προσκόμισης, όχι μόνο τα έσοδα, αλλά και οι δαπάνες πρέπει να προσδιορίζονται από τη φορολογική αρχή με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, είτε αυτό υπάρχει στη διάθεση του φορολογούμενου είτε τρίτων, όπως οι συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ, αλλά και κάθε άλλο στοιχείο.
2. Νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της τεχνικής έμμεσου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών που επιλέχθηκε από τον έλεγχο. Ο έλεγχος χρησιμοποίησε πληροφορίες και ποσοστά μικτού κέρδους επί του κόστους δύο μόνο ομοειδών επιχειρήσεων, αριθμός ανεπαρκής. Οι ομοειδείς επιχειρήσεις πρέπει να έχουν αντίστοιχα χαρακτηριστικά με την ελεγχόμενη (γεωγραφική θέση, εποχικότητα, κοινό στο οποίο απευθύνονται, παρεχόμενες υπηρεσίες και προσφερόμενο προϊόν) (ΔΕΔ Αθ 1839/2022). Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει γενικόλογη και αόριστη αναφορά στα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που επελέγησαν. Δεν προηγήθηκε καμία προσπάθεια προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει στοιχείων που θα παρείχε η ίδια η προσφεύγουσα (πληροφορίες και διευκρινίσεις) ή στοιχεία που θα παρείχαν οι αντισυμβαλλόμενοι. Δεν περιέλαβε στην έκθεση στοιχεία επαρκή για να θεμελιώσουν την παραδοχή ότι οι αναλογίες που εφάρμοσε για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα ανταποκρίνονταν στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.
3. Η προσφεύγουσα, στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίζει όλα τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία τα οποία είναι υποχρεωμένη να λάβει υπόψη της η Δ.Ε.Δ. Προσκομίζει ενδεικτικά αποφάσεις της ΔΕΔ Αθηνών & Θεσσαλονίκης από τις οποίες προκύπτει η ως άνω υποχρέωση αναπομπής.

Η ως άνω προσφυγή νομίμως ασκείται τόσο από το νομικό πρόσωπο, όσο και από το διαχειριστή αυτού, καθώς από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία «... .. Ε.Π.Ε» με Α.Φ.Μ.: υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 08/07/2016, ενώ στις 11/07/2023 τέθηκε υπό εκκαθάριση. Σε όλο το χρονικό διάστημα λειτουργίας της, αλλά και στο στάδιο της εκκαθάρισης στο οποίο βρίσκεται μέχρι σήμερα, διαχειριστής & εκκαθαριστής αυτής είναι ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων με Α.Φ.Μ.:

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. μεταξύ άλλων 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 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

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

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».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου** κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:...»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2015/31-01-2020 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως εξής: «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 ιδίων 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».

Επειδή, με το **άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.** ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα **καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».**

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

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.1008/27-1-2020** απόφαση: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#).

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

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. [4174/2013](#)

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

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

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων

και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο 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 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](#)».

Επειδή, με την **Ε 2016/31-01-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν 4174/2013. Ειδικότερα:

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο **προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που**

θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

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

(α) **Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση.** Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), **στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους).** Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

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

(γ) **Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.** Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως

ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, **η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους**, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

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

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

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]

Παράδειγμα 2ο

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν έκδοσης της αρχικής υπ' αριθμ. .../.../11-01-2022 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η οποία αντικαταστάθηκε από τις υπ' αριθμ./..../..../ 30-08/2022 & .../.../13-03-2023 εντολές ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, λόγω μεταβίβασης αρμοδιοτήτων, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στις 28-06-2022 ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ./27-06-2022 πρόσκληση παροχής πληροφοριών με την οποία ζητήθηκαν τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας από 8/7/2016 έως 31/12/2017. Επί της ως άνω πρόσκλησης, η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας ημερομηνίας, χωρίς όμως να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία της περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017.
- Στην προσφεύγουσα επιχείρηση κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. .../13-01-2022 γνωστοποίηση ελέγχου σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018, στα πλαίσια της οποίας υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016.
- Ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την Πολ. 1036/2017, όπου ήταν εφικτό, καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα φορολογικά παραστατικά έτους 2017. Στο φορολογικό έτος 2016 ο προσδιορισμός των φόρων βάσει ελέγχου δεν διαφοροποιήθηκε από το φόρο που προέκυψε βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων και δεν εκδόθηκαν πράξεις. Στα πλαίσια του ελέγχου, διαπιστώθηκε η έκδοση των υπ' αριθμ./22-11-2017 &/09-02-2017 πράξεων επιβολής προστίμων μη έκδοσης Α.Λ.Π. που εκδόθηκαν συνεπεία δύο διαφορετικών ελέγχων, στις 09-04-2017 & 27-05-2017 αντίστοιχα.
- Κατόπιν αυτού, η φορολογική αρχή έκρινε ότι στο έτος 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις των περ. β' & γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και επέλεξε τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της Αρχής των αναλογιών, βάσει στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις.
- Οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος»
- Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα χρησιμοποιώντας το μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους από δύο προγενέστερους ελέγχους σε ομοειδείς επιχειρήσεις, ως εξής:

A/A	A.Φ.Μ.	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ/ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΝ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ Μ.Κ.
1	...		1,54
2	...		1,47
			3,01/2 = 1,505



- Τον ως άνω Σ.Μ.Κ. 1,505 πολλαπλασίασε με το κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας, όπως αυτό προέκυψε από το Ε3 έτους 2017 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, ως εξής: κόστος πωληθέντων 433.112,06 x 1,505 = 651.833,65€
- Περαιτέρω, ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο των αγορών και των δαπανών της προσφεύγουσας, καθώς η τελευταία δεν προσκόμισε τα φορολογικά παραστατικά που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους, με εξαίρεση δαπάνες συνολικού ποσού 14.400,00€ που αφορούν καταβληθέντα ενοίκια, τα οποία διασταυρώθηκαν από το Ε2 της εκμισθώτριας και προσδιόρισε το αποτέλεσμα χρήσης ως εξής:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΣΕ ΕΥΡΩ)		ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	511.082,26	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (433.112,06 * 1,505)	651.833,65
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	433.112,06	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	77.970,20	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	651.833,65
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	328.734,79	(-) ΔΑΠΑΝΕΣΠ	14.400,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	250.764,59	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	637.433,65
(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	20.408,15	(+) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	
ΖΗΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	230.356,44	ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	637.433,65
% Μ.Κ. ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		% Μ.Κ. ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	77.007,72	ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	74.550,56
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝ ΑΜ.	307.364,16	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜ.	562.883,09
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	307.364,16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	0,00

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε πρόσθετα στοιχεία, κυρίως φορολογικά παραστατικά αγορών και δαπανών κατόπιν ανασύστασης του αρχείου της.

Η Υπηρεσία μας, με την υπ'αριθμ. .../28-08-2023 απόφαση αναπομπής, ανέπεμψε τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προς αξιολόγηση.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων, το 2ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης με το υπ'αριθμ. .../15-09-2023 έγγραφό του ανάρτησε στην ηλεκτρονική εφαρμογή eIenxis την από 15-09-2023 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με την οποία:

«Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας και αναφέρονται στο κεφάλαιο της παρούσας «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ»:

α) Ανταποκρίνονται σε ένα μεγάλο πλήθος και όχι στο σύνολο των λογιστικών αρχείων - ληφθέντων στοιχείων της επιχείρησης «.... Ε.Π.Ε.» και ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος διαφοροποιεί τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου ως προς τις αγορές και δαπάνες των προσκομισθέντων στοιχείων,

β) Δεν ανταποκρίνονται στο σύνολο των λογιστικών αρχείων - εκδοθέντων στοιχείων (τα προσκομισθέντα αφορούν ένα πολύ μικρό μέρος/πλήθος εκδοθέντων Ζ χωρίς να προκύπτει ο μηχανισμός έκδοσης αυτών) της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» με αποτέλεσμα τη μη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, της επαλήθευσης των ακαθαρίστων εσόδων και της

επαλήθευσης του περιθωρίου μικτού κέρδους ανά πωλούμενο είδος και ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος δεν διαφοροποιεί τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους, καθ' ότι δεν είναι εφικτή καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς τον προσδιορισμό αυτού βάσει στοιχείων της επιχείρησης.

3.1.1. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων νέων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αφορούν στα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017. Προσκομίσθηκαν σε φωτοτυπίες-pdf, μικρός αριθμός εκδοθέντων Ζ χωρίς να προκύπτει ο μηχανισμός έκδοσης αυτών.

Δεν είναι εφικτή από τον παρόντα συμπληρωματικό έλεγχο, η δυνατότητα επαλήθευσης των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης βάσει των εκδοθέντων στοιχείων αυτής (ΑΑΠ , Τ.Π., κλπ) και της επαλήθευσης του περιθωρίου μικτού κέρδους ανά πωλούμενο είδος.

Α). ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ.

Με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα ο παρών έλεγχος δεν διαφοροποιεί τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, ως προς τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους που προσδιορίστηκε κατά τον αρχικό έλεγχο από την Υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη του για λόγους μη αμφισβήτησης το μέσο όρο των συντελεστών του Περιθωρίου Μικτού Κέρδους από ομοειδείς επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν από την Υπηρεσία μας για το φορολογικό έτος 2017 ως προς τις αγορές των εξεταζόμενων ειδών **όπως υπολογίστηκε και ανέρχεται σε 1,505.**

Β). ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ.

Για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, ο παρών έλεγχος αφού έλαβε υπόψη

- i. Το γεγονός ότι η επιχείρηση διενεργεί απογραφή έναρξης .
- ii. Το γεγονός ότι η επιχείρηση διενεργεί απογραφή λήξης.

Προσδιορίζει το κόστος πωληθέντων, επί του οποίου θα προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών με την αυξομείωση της απογραφής έναρξης και λήξης. Η διάκριση των ειδών παραστατικών έγινε σύμφωνα με τον προμηθευτή και την περιγραφή των ειδών.

Οι αγορές που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων διακρίνονται:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΟΣΟ
ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	2.986,65
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΓΙΑ ΦΑΓΗΤΑ	8.273,73
ΕΛΑΙΑ-ΛΑΔΙΑ	14.475,33
ΑΡΤΟΣΚΕΥΑΣΜΑΤΑ	19.288,50
ΛΑΧΑΝΙΚΑ -ΣΑΛΑΤΕΣ	1.478,19
ΜΑΝΑΒΙΚΗ	12.862,81
ΤΡΟΦΙΜΑ ΓΕΝΙΚΑ	49.938,75
ΚΡΕΑΤΑ	246.741,03
ΠΟΤΑ	7.125,74
ΣΥΝΟΛΑ:	363.173,73

Χρήση 2017	Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων από τον έλεγχο
Αγορές χρήσης (που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων)	363.173,73
Απογραφή έναρξης (της προηγούμενης χρήσης)	10.198,26
Απογραφή λήξης (της κρινόμενης χρήσης)	-8.783,09

Κόστος πωληθέντων	364.588,90
--------------------------	-------------------

Γ). ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κόστος πωληθέντων: 364.588,90 X 1,505 =)	548.706,29
Μείον. Δηλωθέντα έσοδα	511.082,26
Διαφορά εσόδων	37.624,03

3.1.2.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΟΥ Ν.4172/2013.

Διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία μας, ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 διαπιστώθηκε ότι:

- Σύμφωνα με το Γενικό Ημερολόγιο, τα Αναλυτικά Καθολικά των αγορών (ομάδα 2 του λογ. σχεδίου) και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων (σε pdf) που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε, ότι για **αγορές** συνολικής καθαρής αξίας **24.051,11€** πλέον Φ.Π.Α. 3.623,63€ **δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 περ. γ' δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών**, (Αναλυτικός Πίνακας ανά μήνα, όπως παρατίθεται στις σελίδες 8 έως 23 της από 15/09/2023 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης).
- Σύμφωνα με το Γενικό Ημερολόγιο, τα Αναλυτικά Καθολικά των δαπανών και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων (σε pdf) που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε, ότι για **δαπάνες** συνολικής καθαρής αξίας **30.338,04€** πλέον Φ.Π.Α. 7.281,69€ **δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 περ. γ' δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών**, (Αναλυτικός Πίνακας ανά μήνα, όπως παρατίθεται στις σελίδες 23 έως 26 της από 15/09/2023 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης).
- Δεν εκπίπτουν από το λογαριασμό «65. Τόκοι και συναφή έξοδα» τα παρακάτω ποσά κατά λογαριασμό γιατί δεν μας προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία, **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 περ. γ '**, καθότι δεν αποδεικνύονται με
- κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως ορίζει το εν λόγω άρθρο, όπως παρακάτω:

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό	Παρατηρήσεις
65-02-00-0000	Τόκοι μακροπρόθεσμων δανείων	2.135,31	Το σύνολο του λογ/σμού
65-98-00-0010	Διάφορα έξοδα τραπεζών - τόκοι δανείων	1.125,00	Το σύνολο του λογ/σμού
	Σύνολο	3.260,31	

- Δεν εκπίπτουν από το λογαριασμό «66. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων» **το σύνολο του λογαριασμού ύψους 48.975,51**, επειδή δεν μας προσκομίσθηκαν τα φορολογικά στοιχεία καθώς και το βιβλίο αποσβέσεων της εν λόγω φορολογικής περιόδου όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 27 έως 29 της από 15/09/2023 έκθεσης συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, για την επαλήθευση του ύψους των λογισθέντων αποσβέσεων παγίων αποκτηθέντων σε προηγούμενες χρήσεις.

- Επίσης δεν εκπίπτουν από το Λογαριασμό «60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού **149.412,00 €**, το οποίο αποτελεί το σύνολο του λογαριασμού γιατί, αφενός μεν δεν μας προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 περ. γ', καθότι δεν αποδεικνύονται οι δαπάνες αυτές με κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως ορίζει το εν λόγω άρθρο και αφετέρου δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο των δαπανών μισθοδοσίας (περ ιδ, άρθρου 23 ν. 4172/2013). Επίσης δεν μας προσκομίσθηκαν στοιχεία εξόφλησης των εισφορών του ΕΦΚΑ.

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ.

Πίνακας ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Α.		
ΛΟΓ.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΠΟΣΑ
24	Αγορές για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα φορολογικά στοιχεία	24.051,11
61-62-64	Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα φορολογικά στοιχεία	30.338,04
60	Αμοιβές προσωπικού για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία καθώς και η εξόφληση αυτών με τραπεζικά μέσα καθώς και η εξόφληση του ΕΦΚΑ.	149.412,00
65	Τόκοι και έξοδα τραπεζών	3.260,31
66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	48.975,51
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	256.036,97

Οι λογιστικές διαφορές, όπως προκύπτουν από την κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης ανέρχονται σε 20.408,15.

Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων ο έλεγχος βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν. 4172/2013), της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2017, ως ακολούθως:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	511.082,26	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	548.706,29
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	433.112,06	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	433.112,06
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	77.970,20	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	115.594,23
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	328.734,79	(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	328.734,79
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	250.764,59	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	213.140,56
(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ δήλωσης	20.408,15	(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ δήλωσης	20.408,15
		(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ δαπάνες συμπληρωματικού ελέγχου	256.036,97
ΖΗΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	230.356,44	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	63.304,56
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	77.007,72	ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	74.550,56
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜ.	307.364,16	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜ.	11.246,00
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	307.364,16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	11.246,00

Σ.Σ: Η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν έχει παραγραφεί, αφορά ζημία της φορολογικής περιόδου 08/07/2016 - 31/12/2016 (χρήση 2016), η οποία κατόπιν ελέγχου ανέρχεται στο ποσό των 74.550,56 €».

Κατόπιν της αναπομπής της υπόθεσης και της αιτιολόγησης των νέων στοιχείων από τον έλεγχο, προκύπτουν τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο 64 του 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, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. **Η αιτιολογία πρέπει** να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και **να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, τόσο στο στάδιο του αρχικού ελέγχου, όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε μέρος των φορολογικών στοιχείων αγορών & δαπανών, ενώ δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία πωλήσεων (Α.Λ.Π. Τιμολόγια πώλησης, αρχεία Φ.Τ.Μ.) παρά μόνο έναν μικρό αριθμό εκδοθέντων Ζ' σε φωτοτυπίες, χωρίς να προκύπτει ο μηχανισμός έκδοσης αυτών. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος **βάσει των γενικών διατάξεων** διενεργήθηκε όπου ήταν εφικτό, κατ' εφαρμογή της Πολ.1036/2017, από τον οποίο ορθώς απορρίφθηκε το σύνολο των αγορών και δαπανών, καθώς οι αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία δεν αποδεικνύονταν με κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013. Περαιτέρω, δεν μπορούσαν να επαληθευτούν οι πωλήσεις.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή ορθώς προσέφυγε στον έλεγχο με έμμεση τεχνική, καθώς η μη προσκόμιση των φορολογικών αρχείων αποτελεί προϋπόθεση προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (περ.γ' παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.). Επιπρόσθετα, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της ΑΑΔΕ, στο φορολογικό έτος 2017 υφίστανται οι υπ'αριθμ./22-11-2017 &/09-02-2018 πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. - μη έκδοσης Α.Λ.Π. που διαπιστώθηκαν σε δύο διαφορετικούς ελέγχους εντός του 2017 (αρ. εντολών ελέγχου .../2017 &/2017). Ως εκ τούτου πληρείται και η προϋπόθεση της περ.β' της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεση τεχνική. Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή με την από 31-01-2023 απόφασή της επέλεξε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, με την οποία **επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα** της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυψαν τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης.

Κατά συνέπεια, ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των άρθρων 21, 22 και 28 του Κ.Φ.Ε. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η μέθοδος της αρχής των αναλογιών είναι μία τεχνική που προσδιορίζει μία αξιόπιστη σχέση – αναλογία που στην προκειμένη περίπτωση είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους, η οποία εφαρμόζεται σε μία γνωστή εκ των προτέρων βάση, το κόστος πωληθέντων. Η ορθότητα του αποτελέσματος της μεθόδου αυτής βασίζεται στην **αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται**. Προκειμένου να επιτευχθεί η ως άνω αξιοπιστία χρησιμοποιούνται τα πραγματικά δεδομένα της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα, οι τιμές πώλησης, οι δαπάνες, το κόστος κ.λ.π., όπως αυτά προκύπτουν από τα λογιστικά της αρχεία, από πληροφορίες και διευκρινίσεις που παρέχει η ίδια η επιχείρηση, αλλά και τρίτοι, συνήθως αντισυμβαλλόμενοι. Στα πλαίσια αυτά χρησιμοποιούνται ενδεικτικά, τιμοκατάλογοι ή τιμές στα ράφια, συγκρίνονται τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, ερευνώνται αρχεία αποθήκης, βιβλίο παραγγελιών, στοιχεία αντισυμβαλλόμενων και άλλες συναφείς πληροφορίες.

Σε περίπτωση που δεν καθίσταται εφικτός ο προσδιορισμός αξιόπιστης αναλογίας μέσω της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν στοιχεία και πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη το είδος της δραστηριότητας και των αγαθών που πωλούνται, το μέγεθος, τη γεωγραφική θέση και άλλα στοιχεία, ώστε η αναλογία που θα χρησιμοποιηθεί στην ελεγχόμενη βάσει των δεδομένων που λήφθηκαν από ομοειδείς επιχειρήσεις, να ανταποκρίνεται στα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης.(Ε.2016/2020).

Επειδή, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων προκύπτει ως η διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς (άνευ Φ.Π.Α.) ενός αγαθού προς την τιμή αγοράς αυτού. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχεδόν κανένα φορολογικό παραστατικό πώλησης, ενώ προσκόμισε μέρος μόνο των φορολογικών παραστατικών αγορών, είναι ανέφικτος ο προσδιορισμός του Σ.Μ.Κ. από στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή έλαβε ως Σ.Μ.Κ. της προσφεύγουσας το μέσο όρο των Σ.Μ.Κ. δύο ομοειδών επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν από την ίδια Υπηρεσία στο ίδιο φορολογικό έτος, ήτοι Σ.Μ.Κ. που ανέρχεται σε 1,505.

Επειδή, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της Αρχής των αναλογιών, ο Σ.Μ.Κ. εφαρμόζεται σε μια γνωστή βάση, το κόστος πωληθέντων. Η φορολογική αρχή, προσδιόρισε το κόστος πωληθέντων χρησιμοποιώντας τα προσκομισθέντα παραστατικά αγορών, τα οποία διέκρινε ανά είδος και προμηθευτή και έλαβε υπόψη του την αξία αγοράς των α' & β' υλών & υλικών συσκευασίας, καθώς και την αξία αγοράς των εμπορευμάτων.

Από τον έλεγχο των εν λόγω παραστατικών αγορών και των φορολογικών βιβλίων διαπιστώθηκαν εσφαλμένες καταχωρήσεις μεταξύ των λογαριασμών που αφορούν την αγορά α' & β' υλών, εμπορευμάτων, ειδών συσκευασίας και αναλώσιμων υλικών (ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.)

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά παραστατικά αγορών καθαρής αξίας 24.051,11€, τα οποία θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους πωληθέντων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει της αρχής των αναλογιών. Ως εκ τούτου, το κόστος πωληθέντων διαμορφώνεται ως εξής:

Χρήση 2017	Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων
Αγορές χρήσης (που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων)	387.224,84
Απογραφή έναρξης (της προηγούμενης χρήσης)	10.198,26
Απογραφή λήξης (της κρινόμενης χρήσης)	-8.783,09
Κόστος πωληθέντων	388.640,01

Συνεπώς, τα **ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα** διαμορφώνονται ως εξής:

Κόστος πωληθέντων χ Σ.Μ.Κ. = 388.640,01 χ 1,505 = **584.903,22€**.

Επειδή, η φορολογική αρχή, στα πλαίσια της αναπομπής, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης, αποδέχθηκε την αξία των προσκομισθέντων φορολογικών παραστατικών αγορών & δαπανών, ενώ ορθώς κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. απέρριψε, ως λογιστικές διαφορές, αυτά για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα φορολογικά στοιχεία και δεν κατέστη δυνατόν να διασταυρωθούν από το αρχείο της ΑΑΔΕ.

Συνεπώς, τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) διαμορφώνονται ως εξής:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	511.082,26	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	584.903,22
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	433.112,06	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	433.112,06
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	77.970,20	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	151.791,16
(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	328.734,79	(-) ΔΑΠΑΝΕΣ	328.734,79
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	250.764,59	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	176.943,63
(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ δήλωσης	20.408,15	(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ δήλωσης	20.408,15
		(-) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ δαπάνες συμπληρωματικού ελέγχου	256.036,97
		256.036,97	
ΖΗΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	230.356,44	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	99.501,49
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	77.007,72	ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	74.550,56
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	307.364,16	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	24.950,93
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	307.364,16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	0,00

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»

Επειδή, εφόσον τα παρά της Διοίκησης επικαλούμενα έγγραφα και στοιχεία αποτελούν στήριγμα ή αιτιολογία έκδοσης ορισμένης, ιδίως δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφορώσας ορισμένο πρόσωπο, τούτο νομιμοποιείται ασφαλώς να λάβει γνώση και αντίγραφο της σχετικής πράξης ή έκθεσης των επιστηριζόντων αυτήν στοιχείων (Ν.Σ.Κ. 528/19-6-1986).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ.: «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».

Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής και αοριστίας των στοιχείων βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:**..... και του **του** με Α.Φ.Μ., νομίμου εκπροσώπου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό/30-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			562.883,09	24.950,93	24.950,93
ή ζημία		307.364,16			
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		163.236,10	7.235,77	7.235,77
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πρόστιμο άρθ.58 Κ.Φ.Δ.			81.618,05	3.617,88	3.617,88
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.000,00	245.854,15	11.853,65	10.853,65

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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