



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-11-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1852

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, με έδρα στον Αττικής, επί της οδού αριθ....., κατά της με αριθ./23-06-

2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου, Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ./**23-06-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολ. έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 74.413,74€ πλέον πρόστιμο άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 37.447,47€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 111.861,21€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην με ημερομηνία θεώρησης 22-06-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Ε.Λ.Π. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου, βάσει των διατάξεων των ν. 4172/2013, ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./17-02-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου (λόγω μεταβίβασης των αρμοδιοτήτων της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης). Αιτία ελέγχου απετέλεσε η επιστροφή φόρου εισοδήματος, ποσού 481,20€, που προέκυψε βάσει της υποβληθείσας με αριθ./11-07-2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) της προσφεύγουσας, η οποία στις 02-08-2021 προέβη σε διακοπή εργασιών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι πραγματοποιηθείσες αγορές της ήταν αληθείς, επαληθεύσιμες και σύμφωνες με τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις της.
- Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν μπορούσαν να πραγματοποιηθούν επαληθεύσεις των στοιχείων των βιβλίων της και των δηλωθέντων εσόδων, εξόδων και δαπανών. Θα μπορούσε σε μη παραγωγικές δαπάνες να καταλογίσει λογιστικές διαφορές.
- Έλλειψη αιτιολογίας. – Ενώ δέχεται τα ποσά των αγορών και των πωλήσεων της και γνωρίζει επακριβώς το συντελεστή μεικτού κέρδους που λόγω τεράστιου ανταγωνισμού στον κλάδο τους είναι μικρότερος του 8%. Εντελώς αντιφατικά υπολόγισε τα κέρδη σε 40%, αντίθετα με την κοινή πείρα.
- Εσφαλμένη η επιλογή τεχνικής ελέγχου, με αποτέλεσμα να προσδιορίσει κέρδη πενταπλάσια από τα ισχύοντα στην αγορά.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 24 του Κ.Φ.Δ.** (ν. 4987/2022) -Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.»

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 27 του Κ.Φ.Δ.** (ν. 4987/2022) - Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ορίζεται ότι:

«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,.....

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 28 του ν. 4172/2013 -Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων, ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.....».

Επειδή, με την Α. 1008/20-01-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αποφασίστηκε ότι:

«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,

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 ελέγχου, 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.....».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2015/31-1-2020 της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής:

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

μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις

ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

Επειδή, με την **Ε 2016/2020**, με ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παρ. 1 του άρθρ. 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρασχέθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις:

Ειδικότερα:

A. 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 προσδιορισθεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθ. 3 του ν. 4308/2014 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι:

«10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).**
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).**
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 4308/2014 - Άλλα λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

3. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.**
- β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.**
- γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.**
- δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 22 του ν. 4172/2013 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 23 του ν. 4172/2013 -Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,».

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ανακρίβεια μεταξύ των δηλωθέντων στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε₃ - με αριθ. καταχώρησης/11-07-2021) και των δεδομένων στο Ισοζύγιο Λογιστικής, που περιλαμβάνει τις λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης του φορ. έτους 2020 (01/01 - 31/12/2020). Συγκεκριμένα: α) οι αγορές εμπορευμάτων χρήσης, που έχουν δηλωθεί στο κωδικό 103 στον Πίνακα Δ. - Οικονομικά Δεδομένα Επιχειρήσεων - του εντύπου Ε3, ανέρχονται στο ποσό των **302.846,06€** ενώ, οι αγορές εμπορευμάτων χρήσης όπως προκύπτουν από το λογαριασμό 20.01 Αγορές Εμπορευμάτων και 20.05 Αγορές Εμπορευμάτων Ειδικού Καθεστώτος 39Α του Ισοζυγίου Λογιστικής, που περιλαμβάνει τις λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης, ανέρχονται στο ποσό των **735.679,72€** και **7.144,30€** αντιστοίχως (σύνολο **742.824,02€**).

β) Το σύνολο των εξόδων όπως έχουν δηλωθεί στο κωδικό 560 στον Πίνακα Ζ. - Γενικές Οικονομικές Πληροφορίες - του εντύπου Ε3 ανέρχονται στο ποσό των **86.976,87€** ενώ, το σύνολο των εξόδων, όπως προκύπτουν από τους λογαριασμούς εξόδων 61, 62, 63, 64,65 & 66 του Ισοζυγίου Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών, ανέρχονται στο ποσό των **87.234,62€**.

Επειδή, στον έλεγχο δεν προσκομίστηκε το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (άρ. 4 παρ. 4 του ν. 4308/2014) το οποίο είναι υποχρεωμένη να τηρεί λόγω ακαθάριστων εσόδων άνω των 150.000,00€, βάσει των διατάξεων του άρθ. 30 παρ. 3 του ν. 4308/2014.

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα) κατά είδος και προσδιορίζεται η ποσότητα του τελικού αποθέματος της ελεγχόμενης επιχείρησης, συνεπώς κατέστη αδύνατη η ελεγκτική επαλήθευση αυτών.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν τα αναλυτικά καθολικά της προσφεύγουσας, τα οποία είναι υποχρεωμένη να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθ. 3 του ν. 4308/2014.

Επειδή, για τον έλεγχο των πάσης φύσεως δαπανών, βάσει των διατάξεων του άρθ. 23 περ. β' του ν. 4172/2013, που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των 500,00€, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, η προσφεύγουσα προσκόμισε μέρος από τα παραστατικά αγορών, καθαρής αξίας **307.693,54€** πλέον Φ.Π.Α **16.210,65€**.

Από τον έλεγχο των παραστατικών αυτών διαπιστώθηκε ότι, **183** παραστατικά αφορούσαν σε αγορές προϊόντων άνω των 500,00€ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας **289.808,42€** πλέον Φ.Π.Α **14.442,51€**. Για συναλλαγές όμως συνολικής καθαρής αξίας **208.946,16€** δεν κατέστη δυνατόν να διασταυρωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής όπως ορίζεται στο ως άνω άρθρο.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ./11-07-2021 Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα, η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει δηλώσει σύνολο εξόδων **86.976,87€**. Από το Ισοζύγιο Λογιστικής που εμπεριέχει τις λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης προκύπτει ότι το σύνολο των εξόδων της επιχείρησης είναι **87.234,42€**.

Από το ανωτέρω σύνολο δαπανών, η προσφεύγουσα προσκόμισε τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας μόνο **2.703,21€**.

Επειδή, αφενός, διαπιστώθηκε ανακρίβεια μεταξύ των δηλωθέντων με την δήλωση και των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας και επειδή αφετέρου δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλα τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις κατέστησαν αδύνατες. Ως εκ τούτου ορθώς εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και

συγκεκριμένα η μέθοδος των αναλογιών, αφού λήφθηκε υπόψη και κάθε διαθέσιμο στοιχείο έμμεσου προσδιορισμού, όπως τα δεδομένα των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών του άρθ. 14 παρ. 3 του ν. 4987/2022. Για το φορ. έτος 2020, η προσφεύγουσα είχε δηλώσει αγορές προϊόντων συνολικής καθαρής αξίας 786.234,08€ και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 786.139,23€, το οποίο και ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ ο έλεγχος δέχεται τα ποσά των αγορών και των πωλήσεων της και γνωρίζει επακριβώς το συντελεστή μεικτού κέρδους που λόγω τεράστιου ανταγωνισμού στον κλάδο τους είναι μικρότερος του 8%, εντελώς αντιφατικά υπολόγισε τα κέρδη σε 40%, αντίθετα με την κοινή πείρα.

Επειδή, τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης, βάσει ελέγχου, προσδιορίστηκαν σε 102.116,09€ επί συνολικών πωλήσεων εμπορευμάτων 896.198,72€, ο συντελεστής καθαρού κέρδους σε 11,39%, οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες, δηλαδή οι λογιστικές διαφορές σε 209.946,16€ και τα συνολικά φορολογητέα κέρδη σε 312.062,25€. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος έχει αιτιολογήσει αναλυτικά και επαρκώς όλες τις ενέργειες στις οποίες προέβη και τους υπολογισμούς που διενήργησε, λαμβάνοντας υπόψη τη μερική μόνο ανταπόκριση της προσφεύγουσας στα αιτήματα για προσκόμιση στοιχείων και την ανακρίβεια μεταξύ των δηλώσεων και των λογιστικών της αρχείων.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς καθώς, αφενός δεν συνέταξε τα λογιστικά αρχεία ή τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα (περ. α' παρ. 1 άρθ. 28 ν. 4172/2013) και αφετέρου δεν προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των ζητηθέντων αρχείων και στοιχείων αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή της. Επίσης οι ισχυρισμοί της είναι αόριστοι διότι δεν υποδεικνύει σαφώς καμία παράλειψη του ελέγχου, ούτε προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επί της με αριθ. /23-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.

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

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2020	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ
Φορολογητέα κέρδη	0,00€	312.062,25€	312.062,25€	312.062,25€
Ζημιά	78.365,36€		78.365,36€	
Πιστωτικό ποσό	1.481,20€		74.894,94€	
Χρεωστικό ποσό		73.413,74€		74.894,94€
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00€	1.000,00€		
Ποσό για επιστροφή	481,20€		-481,20€	-481,20€
Σύνολο			74.413,74€	74.413,74€
Πρόστιμο άρθ. 58 ^A Κ.Φ.Δ.		37.447,47€	37.447,47€	37.447,47€
Σύνολο για καταβολή		111.861,21€	111.861,21€	111.861,21€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.