



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1411

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθμ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της με αριθμ. /28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την έκδοση της με αριθμ. /28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου, φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο ζημία ποσού 113.148,21 ευρώ αντί της δηλωθείσας ποσού 184.278,48 ευρώ, ήτοι διαφορά 71.130,27 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/12/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων φόρου εισοδήματος της ελέγκτριας του 2^{ου} ΕΛΚΕ Μαρίας Παπαϊωάννου.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ. /31-08-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εν λόγω εταιρείας, η οποία εδράζεται στον Αττικής και κατά τις χρήσεις 2016, 2017, είχε κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό και Λιανικό εμπόριο ειδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, ΕΛΠ και των ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία - αρχεία απεικόνισης των συναλλαγών και τα σχετικά εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία πωλήσεων και αγορών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016, 2017, διαπιστώθηκαν για την φορολογική εικόνα της προσφεύγουσας τα εξής:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προέρχονταν από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις προϊόντων, στο εσωτερικό, τα οποία προμηθευόταν αποκλειστικά από την εταιρεία «..... ΑΕ», σύμφωνα με την σχετική προσκομισθείσα από 01/08/2010 σύμβαση που είχαν συνάψει.
- Από τη σύμβαση αυτή προέκυπτε για την προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ποσοστό προμήθειας επί των πωλήσεων 45%. Πρακτικά η τιμολόγηση των εμπορευμάτων από την προμηθεύτρια εταιρεία, γινόταν στις από αυτήν προτεινόμενες τιμές λιανικής πώλησης (μείον τον Φ.Π.Α.) και από το υπόλοιπο αφαιρούνταν το συμφωνηθέν ποσοστό έκπτωσης. Από τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2016, ο ΣΜΚ της ανέρχονταν σε 44,90% ενώ κατά την ελεγχόμενη χρήση 2017 μειώθηκε στο 23,93%. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την σύμβαση με την προμηθεύτρια εταιρεία, το ΣΜΚ 44,90% της χρήσης 2016 που ανταποκρίνονταν στα

συμφωνημένα και αφετέρου από δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποίησε στα τιμολόγια της προμηθεύτριας, διαπίστωσε ότι η έκπτωση που χορηγούσε η προμηθεύτρια στην ελεγχόμενη κατά την χρήση 2017 ανερχόταν σε 38% και προσδιόρισε τον ΣΜΚ για την χρήση 2017 σε 38%. Κατόπιν τούτου, από τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων της προσφεύγουσας, για την χρήση 2017, σύμφωνα με τα οποία το σύνολο των πωλήσεων ήταν 313.479,62 ευρώ και το Κόστος Πωλήσεων 238.458,62 ευρώ, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τα ακαθάριστα έσοδά της στο ποσό των 384.609,89 ευρώ (238.458,62/0,62), και το προκύπτον Μικτό Κέρδος στο ποσό των (384.609,89 X 38%) 146.151,76 ευρώ.

Η διαφορά των πωλήσεων προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και ανήλθε στο ποσό των 71.130,27 ευρώ (=384.609,89 - 313.479,62), ενώ ισόποσα μειώθηκαν και οι ζημιές της χρήσης 2017. Συνεπεία τούτου αναπροσαρμόστηκαν και στο ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές και ο αναλογούν Φ.Π.Α.

- Δαπάνη για την οποία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ καθαρής αξίας 8.848,51 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 1.935,49 ευρώ.

Στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το με αριθμ./08-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, στο οποίο εκείνη ανταποκρινόμενη αιτιολόγησε τη δαπάνη που δεν της είχε αναγνωρισθεί και ο έλεγχος έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της. Όσον αφορά τον προσδιορισθέντα συντελεστή μικτού κέρδους από 23,93% σε 38%, ισχυρίστηκε ότι είναι λανθασμένος, καθώς η εταιρεία τη χρήση 2017 είχε πώση των πωλήσεων της και χορηγούσε υψηλότερα ποσοστά εκπτώσεων, χωρίς να παραβιάσει κάποιον όρο της σύμβασης.

Ο έλεγχος ωστόσο δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της και προέβη στην έκδοση της με αριθμ./28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί, η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ο έμμεσος υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων μίας επιχείρησης γίνεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, υπό τις αυστηρές προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και με την εφαρμογή συγκεκριμένης μεθοδολογίας βάσει του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και των εκδοθέντων σύμφωνα με αυτή εγκυκλίων.
- Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι ο Σ.Μ.Κ. για το φορολογικό έτος 2017 είναι 38% κατά παραβίαση των αρχών της νομιμότητας του φόρου. Οι αναπροσαρμογές των ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων εκροών της επιχείρησής, πραγματοποιήθηκαν κατόπιν του - παντελώς αυθαίρετου και παράνομου και σε κάθε περίπτωση στερούμενου νομικής βάσης και αιτιολογίας - προσδιορισμού του Συντελεστή Μικτού Κέρδους (Σ.Μ.Κ.) επί του κόστους πωληθέντων μας από 23,93% (ως προέκυπτε βάσει των βιβλίων) σε 38%, επειδή τούτος παρουσίαζε μείωση σε σχέση με τον προκύπτοντα 44,9 % συντελεστή βάσει βιβλίων για το ελεγχόμενο έτος 2016.

- Η έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν ότι:

«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ", ορίζονται τα εξής:

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

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

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

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

5. 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 Ν. 4174/2013, 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 Ν. 4174/2013, 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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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, επίσης και στο άρθρο 3 της Α.1008/2020 Απόφασης του Διοικητή 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 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ότι η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για 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 θα πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«2.[.....] Η έκθεση ελέγχου 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999, ορίζεται:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδά της κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, με έμμεσο και εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθώς αυτό συμβαίνει μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος δεν επικαλείται συγκεκριμένη διάταξη στην οποία εδράζεται και προσφεύγει στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων. Σε καμία διάταξη νόμου και εγκύκλιο δεν αναφέρεται ότι η πώση του ΣΜΚ επί του κόστους πωλήσεως ανάμεσα σε δύο ελεγχόμενα έτη αποτελεί λόγο προσδιορισμού με έμμεσο εξωλογιστικό τρόπο χωρίς να γίνει ενδελεχής λογιστικός έλεγχος του προκύψαντος λογιστικού αποτελέσματος. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο ΣΜΚ 23,93% προκύπτει αδιαμφισβήτητα από την κατάσταση ετήσιας κίνησης αποθήκης την οποία ο έλεγχος παρέλειψε να ελέγξει και αντί αυτού προέβη σε αυθαίρετους και αναπόδεικτους συλλογισμούς βάσει δειγματοληπτικού ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση φορολογικού έτους μέσω έμμεσου προσδιορισμού και συγκεκριμένα προέβη στον προσδιορισμό του μικτού κέρδους με έμμεσο τρόπο αναφέροντας στο κεφάλαιο «ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ»:

«ΓΙΑ ΤΟ ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ

«Σύμφωνα με όσα αναγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας που είχε η ελεγχόμενη με τον αποκλειστικό προμηθευτή της «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, τόσο κατά το έτος 2016 όσο και κατά το έτος 2017 και πιο συγκεκριμένα στο τελευταίο της 29/02/2016, λάμβανε για την περίοδο 01/03/16 – 28/02/17 ποσοστό προμήθειας επί των πωλήσεων 45%. (τελευταίο συμφωνητικό που έχει υποβληθεί στο σύστημα TAXIS το έως 28/02/16 με ποσοστό προμήθειας επί των πωλήσεων επίσης 45%).

Στην πράξη, η τιμολόγηση των εμπορευμάτων από την προμηθεύτρια εταιρεία, γινόταν στις από αυτήν προτεινόμενες τιμές λιανικής πώλησης (μείον τον Φ.Π.Α.) και από το υπόλοιπο αφαιρούσε το συμφωνημένο ποσοστό έκπτωσης. Επίσης, και πάντα σύμφωνα και με τα ιδιωτικά συμφωνητικά της εμπορικής τους συνεργασίας, η προμηθεύτρια χορηγούσε το ίδιο ποσοστό έκπτωσης ακόμη και στις εκπτώσεις που παρείχε η ελεγχόμενη σε ομάδες καταναλωτών αλλά και κατά την περίοδο των γενικών εκπτώσεων.

Από τα οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης, προκύπτει ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση 2016 ο ΣΜΚ της (όπως φαίνεται παραπάνω στον πίνακα «ΚΑΤΑΣΤΡΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ»), ανέρχεται σε 44,90% ενώ κατά την ελεγχόμενη χρήση 2017 μειώνεται στο 23,93%.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την σύμβαση με την προμηθεύτρια εταιρεία, τον ΣΜΚ 44,90% της χρήσης 2016 που ανταποκρίνεται στα συμφωνημένα και αφετέρου από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που έγινε στα τιμολόγια της προμηθεύτριας, όπως ενδεικτικά αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα, την διαπίστωση ότι η έκπτωση που χορηγούσε η προμηθεύτρια στην ελεγχόμενη κατά την χρήση 2017, ανερχόταν σε 38%, προσδιορίζει τον ΣΜΚ για την χρήση 2017 σε 38%.

Ημερομηνία	Αρ. Παρ/τικού	Σύνολο αξίας	Έκπτωση	Ποσοστό	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 24%	Σύνολο αξίας
24/1/2017	24.380,55	9.265,48	38%	15.115,07	3.627,62	18.742,69
1/3/2017	13.038,23	4.954,53	38%	8.083,70	1.940,09	10.023,61
7/12/2017	2.010,23	763,89	38%	1.246,34	299,12	1.545,46
7/12/2017	1.585,15	602,36	38%	982,79	235,87	1.218,66

Επομένως το Κόστος πωλήσεων ανήλθε για την χρήση 2017 σε $(1 - 0,38) 0,62$, ή σε ποσοστό 62%

Επαναπροσδιορισμός πωλήσεων

Όπως προκύπτει από τα βιβλία-στοιχεία της ελεγχόμενης αλλά και τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλε, το Κόστος Πωλήσεων για την χρήση 2017 ανήλθε στο ποσό των 238.458,62 ευρώ.

Επομένως το σύνολο των πωλήσεων της ανήλθε σε $(238.458,62 / 0,62) 384.609,89$ ευρώ, και το προκύπτον Μικτό Κέρδος ανέρχεται στο ποσό των $(384.609,89 \times 38\%) 146.151,76$ ευρώ.

Η διαφορά των πωλήσεων που προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, ανέρχεται στο ποσό των $(384.609,89 - 313.479,62) 71.130,27$ ευρώ, ενώ ισόποσα μειώνονται και οι ζημιές της χρήσης 2017 όπως φαίνεται παρακάτω:...

Επειδή ωστόσο, ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ, σημειώνονται τα εξής:

Στην προαναφερθείσα Εγκύκλιο της Διοίκησης ορίζονται σαφώς οι περιπτώσεις παραβάσεων - παρατυπιών που αφορούν στα βιβλία και στοιχεία και που με την διαπίστωση αυτών πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα 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.
- Δε 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.

Εν προκειμένω, **δε διαπιστώθηκε περίπτωση που να καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να προκύπτει μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.**

Από το περιεχόμενο των οικείων εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι στον έλεγχο τέθηκαν υπόψη τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, ενώ σε κανένα σημείο αυτών (εκθέσεων) δεν έχουν καταγραφεί διαπιστώσεις περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Στη σελίδα 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην σελίδα 18 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται ότι, σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε απόκλιση του ΣΜΚ του υπό κρίση φορολογικού έτους 2017 (23,93%) σε σύγκριση με αυτών του φορολογικού έτους 2016 (44,90%), ο οποίος ανταποκρίνεται και στο περιεχόμενο του ιδιωτικού συμφωνητικού που έχει υπογράψει με την προμηθεύτρια εταιρεία. Δεδομένου ότι η προμηθεύτρια εταιρεία χορήγησε στην προσφεύγουσα κατά το έτος 2017 έκπτωση στις αγορές της που ανέρχονταν σε ποσοστό 38%, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ΣΜΚ για το 2017 ανέρχεται στο ποσό των 38% και στην βάση αυτή προσδιόρισε εκ νέου τα ακαθάριστα έσοδα.

Ωστόσο, **μόνος ο λόγος** της απόκλισης του μικτού κέρδους δεν προβλέπεται να αποτελεί και προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, εάν δεν έχει διαπιστωθεί είτε αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων είτε παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα δεν πληρείται η διάταξη του άρθρου 28 περ. 1β του ΚΦΕ, όπου «*τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*», καθώς η εν λόγω περίπτωση αναφέρεται σε **διαπιστώσεις παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και νόθευσης φορολογικών στοιχείων.** Εν προκειμένω, **δεν υφίσταται διαπίστωση παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** που να αναφέρεται σε συγκεκριμένα στοιχεία πωληθέντων εμπορευμάτων και αντισυμβαλλομένων, ούτε και αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι υφίσταται σχετική παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης διαπιστωθείσα από προγενέστερο έλεγχο.

Αντιθέτως η ελεγκτική αρχή συνάγει ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος ο ΣΜΚ είναι 38%, και επαναπροσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς στις οικείες εκθέσεις ελέγχου να τεκμηριώνεται αναλυτικά και εμπειριστωμένα ότι πληρούνται για το νομικό πρόσωπο οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Περαιτέρω στην εισήγηση απόψεων της η ελεγκτική αρχή αναφέρει τα εξής:

«Η διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων – μη αιτιολογημένη ανακρίβεια ‘η/και μη έκδοση των στοιχείων εσόδων – κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 5, 9 ή/και 12 παρ. 7 των ΕΛΠ που προέκυψε από την σύγκριση και τον προσδιορισμό που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε διαφορά – υποτίμηση των εσόδων – η οποία βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και ανήλθε στο ποσό των (384.609,89 – 313.479,62) **71.130,27** ευρώ, ενώ, συνεπεία της διαφοράς αυτής ισόποσα μειώθηκαν και οι ζημιές της χρήσης 2017 (σελίδα 37 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) από 84.504,80 ευρώ σε 13.374,53 ευρώ.

Περαιτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 του Φ.Π.Α. ή βάσει του άρθρου 19 παρ. 2 του Φ.Π.Α. εάν ήθελε κριθεί ότι τα αγαθά αυτά δεν πωλήθηκαν αλλά χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση όπως αυτή αναφέρεται στο άρθρο 7 του κώδικα Φ.Π.Α, η αξία – διαφορά αυτή νομίμως κρίθηκε ως φορολογητέα για σκοπούς Φ.Π.Α.»

Ωστόσο σημειώνεται ότι, όπως προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης, από τη φορολογική αρχή **πρέπει καταρχάς να τεκμηριώνεται** ότι πληρείται μια εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ και εν συνεχεία η φορολογική αρχή δύναται να επαναπροσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα με μία από τις μεθόδους που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 27 του ΚΦΔ και του 28 του ΚΦΕ, εν προκειμένω, έγινε έμμεσος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων χωρίς να προηγηθεί η ως άνω απαιτούμενη τεκμηρίωση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, διότι δεν αιτιολογήθηκε ως προβλέπεται από την φορολογική αρχή ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί έμμεσου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμ. /28-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2017- 31/12/2017.

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

Φορολογία εισοδήματος:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημιά	184.278,48	113.148,21	184.278,48	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.