



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 26/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1943

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με τον διακριτικό τίτλο «..... » με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στις Αττικής επί της οδού αρ. κατά :

- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ .

7. Το με αριθμό /20-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

8. Τη με αριθ...../23-05-2024 Απόφασης Παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 2.444.556,08€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.222.278,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 3.666.834,12€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 835.068,28€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 417.534,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.252.602,42€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 181.778,97€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 90.889,49€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 272.668,46€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ποσού 2.266.273,81€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.133.136,94€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 3.399.410,75€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ποσού 524.849,69€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 262.424,85€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 787.274,54€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου ποσού 165.105,24€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 82.552,62€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 247.657,86€.

-Με την υπ' αριθ./28-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 2.000,00€ (ως υπότροπη, όπως προκύπτει από τις σχετικές παραβάσεις, αρ. ΑΕΠ/29-01-2021 και/29-01-2021), λόγω μη συμμόρφωσης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4987/2022 και επειδή δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα με αριθμό/28-06-2023 (1η πρόσκληση), και με αριθμό/11-10-2023 (2η πρόσκληση) που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 παρ. δ' του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, εδράζονται επί τις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Με την υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 127.803,69€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 108.684,27€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 236.487,96€. Με την υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2012 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος

χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 388.484,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 330.367,42 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **718.852,15€**. Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 1.306.804,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.111.306,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.418.111,12 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2014 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 1.343.567,76 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 671.783,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **2.015.351,64 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 363.474,39 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 181.737,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **545.211,59 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2016 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 358.827,76 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 179.413,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **538.241,64 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2017 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, είχε επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 66.718,03 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 33.359,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **100.077,04 €**.

Τα ανωτέρω πρόστιμα εδράζονταν στην από 16/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (αριθμός εντολής/23-09-2020) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση αιτία για τον έλεγχο είχε αποτελέσει η λήψη του από 10/07/2020 Δελτίου Πληροφοριών Κ.Ν.Τ.Χ. & Φ.Σ.Κ. της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Β' ΥΠΔΝΣΗ-ΤΜΗΜΑ Β5 ΕΡΕΥΝΩΝ), το οποίο είχε διαβιβαστεί με το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020/05-08-2020 έγγραφο (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/12-08-2020).

Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, από έλεγχο που είχε διενεργηθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των συναλλαγών της με τις εταιρείες, διαπιστώθηκαν μεταβιβάσεις απαιτήσεων και ταμειακές διευκολύνσεις, ανά χρήση ως κάτωθι (σελ. 49 Δελτίου Πληροφοριών ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ):

Χρήση	Μεταβίβαση απαιτήσεων	Ταμειακή διευκόλυνση
2011	2.107.871,18	6.434.565,82
2012	5.909.948,64	20.553.830,57
2013	53.898.082,19	1.104.214,37
2014	55.741.692,67	480.594,71
2015	14.668.331,89	952.868,34
2016	14.266.435,82	1.369.440,89
2017	1.524.419,69	2.510.997,26
Σύνολα	148.116.782,08	33.406.511,96

Επί των ανωτέρω ποσών ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ είχε υπολογίσει και καταλογίσει τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ με συντελεστή 2,4% όσον αφορά στη μεταβίβαση απαιτήσεων και 1,2% όσον αφορά στην ταμειακή διευκόλυνση.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η εταιρεία, ΑΦΜ είχε υποβάλει την με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας η Υπηρεσία μας είχε εκδώσει την με αριθμό/20-05-2022 απόφαση.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση οι με αριθμό/2021 οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ετών 2012 έως και 2017 κρίθηκαν τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες με το σκεπτικό ότι κρίθηκε σκόπιμο να διαπιστωθεί κατά πόσο η προσφεύγουσα έχει όντως καταχωρήσει στα βιβλία της και στις φορολογικές της δηλώσεις έσοδα από σχετικές αμοιβές για παροχή υπηρεσιών και αποδώσει Φ.Π.Α. επί αυτών, ούτως ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι προαναφερθείσες συμβάσεις να έχουν καταρτιστεί σε καταχρηστική βάση. Και αυτό διότι οι σχετικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είσπραξης απαιτήσεων με τις εταιρείες είχαν γνωστοποιηθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) βάσει των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90 στις 29/05/2017, ήτοι πριν την έναρξη του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (14/12/2017), ωστόσο πολύ μεταγενέστερα της έναρξης του σχετικού κύκλου συναλλαγών μεταξύ των εμπλεκομένων μερών.

Η φορολογική αρχή επανήλθε δυνάμει της υπ' αριθ./11.4.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργώντας μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Στις 20/04/2023 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτοκόλλου/20-04-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και η/11-04-2023 εντολή ελέγχου.

Στις 28/06/2023 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2023 1^η πρόσκληση για την παροχή αντιγράφων των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018. Στις 20/07/2023 η προσφεύγουσα απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αίτηση με την οποία αιτείτο παράταση για την προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της έως την 20/08/2023, η οποία έγινε αποδεκτή και στις 06/09/2023 ο λογιστής της ελεγχόμενης απέστειλε ηλεκτρονικά μηνιαία ισοζύγια για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 σε ανάπτυξη τριτοβαθμίου, καθώς και μη δημοσιευθείσες στο ΓΕΜΗ οικονομικές καταστάσεις, ενώ στις 15/09/2023 κλιμάκιο του ελέγχου μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας για να διενεργήσει τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις της πρώτης μέρας του ελέγχου.

Στη συνέχεια, από τα τεθέντα υπόψη του ελέγχου στοιχεία και ισοζύγια, διαπιστώθηκε ότι

- για την φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 η προσφεύγουσα είχε εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 21.729.532,88€, το οποίο υπερέβαινε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.875.393,73€,
- για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 η προσφεύγουσα είχε εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 10.279.382,16€, το οποίο υπερέβαινε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.741.038,27€ και

- για την φορολογική περίοδο 01/01/2018- 31/12/2018 η προσφεύγουσα είχε εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 6.146.519,00€, το οποίο υπερέβαιναν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.626.002,32€.

Ακολούθως και σε συνέχεια της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2023 1ης πρόσκλησης ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ./11-10-2023 2η πενθήμερης προθεσμίας πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων συμβάσεων, αναλυτικών καθολικών, κινήσεων τραπεζών, TXT αρχείων, κτλ.

Στις 18/10/2023 προσήλθε ο λογιστής της ελεγχόμενης στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής προκειμένου να προσκομίσει μέρος των ζητηθέντων στοιχείων της ως άνω πρόσκλησης και υπέβαλε αίτηση, στην οποία ανέφερε ότι προσκομίζει μέρος των αιτηθέντων με την ως άνω πρόσκληση μαζί με ένα USB stick το οποίο κατά δήλωσή του περιείχε τα παραπάνω, το οποίο όμως δεν παρελήφθη από τον έλεγχο, ο οποίος τον προέτρεψε για την νομιμότητα της παράδοσης και τον έλεγχο της παραλαβής, να συντάξει νέα αίτηση που θα περιγράφει τι προσκομίζει στη Φορολογική Αρχή στο ηλεκτρονικό αρχείο, ανάλυση δεδομένων του κάθε αρχείου, αν είναι σε μορφή ZIP, καθώς και την σήμανση του προς διασφάλιση της παράδοσης και της ακρίβειας των δεδομένων που παραδίδονταν.

Με την ως άνω αίτηση, η προσφεύγουσα ζήτησε και νέα παράταση δέκα ημερών, προκειμένου να προσκομίσει τα υπόλοιπα ζητούμενα της με αριθ. πρωτ./11-10-2023 πρόσκλησης η οποία απορρίφθηκε, ενώ γνωστοποίησε στην ελεγκτική αρχή ότι τα χρηματικά διαθέσιμα στους τραπεζικούς λογαριασμούς συμφωνούν με τα βιβλία της και περιλαμβάνονται σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. της επιχείρησης, μεταφορές μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών της καθώς και εισπράξεις μέσω POS της εταιρείας, για λογαριασμό τρίτων που απορρέουν από αναληφθείσες συμβατικές υποχρεώσεις και ότι στο σύνολό τους, τα χρηματικά αυτά ποσά αποτελούν δικαιολογημένες πιστώσεις.

Στις 19/10/2023 προσήλθε στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής, έτερος εξουσιοδοτημένος λογιστής της προσφεύγουσας και προσκόμισε, μεταξύ άλλων, φωτοαντίγραφο της υπ. αριθ./20-05-2022 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, καθώς και φωτοαντίγραφο σύμβασης συνεργασίας μεταξύ της ελεγχόμενης και της οντότητας με την επωνυμία με ΑΦΜ: με ημερομηνία υπογραφής 01/09/2014 (που κατατέθηκε εκπρόθεσμα στην ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών με ημερομηνία που παρελήφθη από την ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών την 29/05/2017).

Παράλληλα, ο έλεγχος αιτήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) για το χρονικό διάστημα 01/01/2016 έως και 31/12/2018 και κατόπιν απεστάλησαν οι σχετικές πληροφορίες από τα πιστωτικά ιδρύματα, σύμφωνα με τις οποίες προέκυψαν συνολικά χρεώσεις και πιστώσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας ως εξής :

- για το φορολογικό έτος 2016 προέκυψαν χρεώσεις 20.723.505,59€ και πιστώσεις 20.634.701,23€,
- για το φορολογικό έτος 2017 προέκυψαν χρεώσεις 9.753.298,05€ και πιστώσεις 9.752.866,65€ και
- για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν χρεώσεις 5.635.739,04€ και πιστώσεις 5.624.172,99€.

Επειδή τα προαναφερόμενα ποσά πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της υπερέβαιναν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ο έλεγχος, αφού έκρινε ότι πληρούνται οι

προϋποθέσεις προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των αιτηθέντων στοιχείων κατόπιν δύο προσκλήσεων, αλλά και επειδή υπέλαβε ότι η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα σύμβαση είσπραξης για λογαριασμό τρίτου, που, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δικαιολογεί τις υπερβάλλουσες, σε σύγκριση με τον τζίρο της, πιστώσεις δεν ευσταθεί, διότι έχει καταρτιστεί σε καταχρηστική βάση, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα αυτής με βάση τα εξής διαθέσιμα στοιχεία:

α) τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και οι υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α.,
β) τις κατ' άρθρο 14 παρ. 3 του ν.4987/2022 καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, καθώς και τα δηλωθέντα από την ελεγχόμενη στοιχεία λιανικών συναλλαγών και
γ) την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, με την επισήμανση ότι «η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος)]».

Με το σκεπτικό αυτό, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4987/2022, του με αριθ. πρωτ./27-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τις συνημμένες προσωρινές πράξεις Εισοδήματος και ΦΠΑ, το οποίο επιδόθηκε με δικαστικό επιμελητή στην προσφεύγουσα την 29/11/2023, επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε εμπρόθεσμα με το με αρ. πρωτ. ΕΙΣ 2023 ΠΔ/18.12.2023 υπόμνημα έγγραφων απόψεων.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, που προβλήθηκαν με τις έγγραφες απόψεις της, τελικώς απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, πέραν της αποδοχής κάποιων εσωτερικών μεταφορών μεταξύ λογαριασμών της προσφεύγουσας, που αρχικώς δεν είχε εξαιρέσει ο έλεγχος και της δαπάνης μισθοδοσίας και εξεδόθησαν οι από 28.12.2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με τις οποίες εκρίθη ότι τυγχάνει ουσιαστικά ανίσχυρη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα σύμβαση είσπραξης για λογαριασμό τρίτου και ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της δεν συνιστούν εισπράξεις τρίτων, όπως διατείνεται η προσφεύγουσα, αλλά αποτελούν αποκρυβείσες πωλήσεις αυτής (έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) και στις οποίες εκθέσεις ελέγχου διαλαμβάνεται το καταληκτικό ελεγκτικό πόρισμα ότι: «Τα παραπάνω μας οδηγούν στο συμπέρασμα πως η ως άνω σύμβαση έχει καταρτιστεί καταχρηστικά και οι ως άνω πιστώσεις αφορούν πωλήσεις της ελεγχόμενης» και «επειδή η ελεγχόμενη δεν απέδειξε με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (τεκμήρια) ότι οι πιστώσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς της είναι έσοδα τρίτων προσώπων, για τον λόγο αυτό και τα καταλογίζουμε ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

Ως προς το εισόδημα.

Μετά από επαληθεύσεις και διασταύρωση στοιχείων μεταξύ των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις), όπως αυτά προέκυψαν από το Σ.Μ.Τ.Λ., και αφού από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων μέσω μεταφοράς χρηματικών ποσών και κατάθεσης μετρητών με αιτιολογία την παραγγελία με το όνομα του πελάτη, είτε τον αριθμό της παραγγελίας ή συνδυασμό των δύο, ενώ στην περίπτωση της πληρωμής μέσω πιστωτικής κάρτας την ένδειξη POS, καθώς και οι καταθέσεις αντικαταβολών που συνεργαζόμενες εταιρείες κατέθεταν στους λογαριασμούς με την ένδειξη αντικαταβολές, και αφού αφαιρέθηκαν όποιες μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών που ο έλεγχος διαπίστωσε κατά την σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων αλλά και αποδέχτηκε μετά την υποβολή του υπομνήματος της ελεγχόμενης, και πιστωτικοί τόκοι, διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων ανά ελεγχόμενο έτος ως κάτωθι:

- Φορολογική περίοδος 2016: ποσού 17.104.477,72€
- Φορολογική περίοδος 2017 ποσού 7.445.236,07€ και
- Φορολογική περίοδος 2018 ποσού 5.400.400,25€

Από την επεξεργασία που διενεργήθηκε, συντάχθηκαν συγκεντρωτικά πίνακες, με τον προσδιορισμό των εσόδων της ελεγχόμενης, και την αντιπαραβολή αυτών με τα δηλωθέντα έσοδα της ανά φορολογικό έτος ώστε να προσδιοριστεί η όποια αποκρυσταλλισθεί φορολογητέα ύλη. Συγκεκριμένα παραπάνω, ο έλεγχος έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ως κάτωθι.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016	2017	2018
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.875.393,73 €	3.741.038,27 €	2.158.688,54 €
ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	3.427.994,96 €	2.897.406,94 €	3.483.845,06 €
ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ	3.409.373,92 €	2.870.468,76 €	3.467.524,51 €
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	3.930.487,78 €	3.741.083,15 €	3.631.077,45 €
ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	13.850.450,34 €	6.004.222,64 €	4.355.161,49€

Για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016, 01/01/2017 – 31/12/2017, 01/01/2018 – 31/12/2018, όπως προκύπτουν από τα δεδομένα που προέκυψαν μετά το άνοιγμα των λογαριασμών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά της κέρδη ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 01/01/2016 - 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 01/01/2017 - 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗ 01/01/2018 - 31/12/2018
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	13.850.450,34 €	6.004.222,64 €	4.355.161,49 €

Φορολογικό Έτος	2016	2017	2018
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου έτους	13.850.450,34 €	6.004.222,64€	4.355.161,49€
Μείον ποσά συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών της ελεγχόμενης	3.427.994,96 €	2.897.406,94€	3.483.845,06€

Μεταφερόμενη ζημιά από το έτος 2015	1.798.071,75 €	0,00€	0,00€
Μείον ποσά μισθοδοσίας που αποδέχθηκε ο έλεγχος	194.879,90 €	227.269,90€	244.492,40€
Τελικά φορολογητέα κέρδη έτους	8.429.503,73 €	2.879.545,80€	626.824,03€

Ως προς τον Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές με την ίδια μεθοδολογία όπως αναλυτικά παρατέθηκε στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ήτοι Ακαθάριστα Έσοδα «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο».

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α. ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Φορολογικό Έτος	2016	2017	2018
Αποφορολογημένα Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	13.513.443,00 €	5.816.346,55 €	4.334.521,31 €
Πλέον : Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	775.735,73 €	872.153,67 €	199.663,92 €
Φορολογητέες Εκροές Ελέγχου	14.289.178,73 €	6.688.500,22 €	4.534.185,23 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από 28-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α και Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά της, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη και εσφαλμένη η κρίση, περί πληρώσεως των προϋποθέσεων του άρθρου 28 Ν.4172/2013 (5405/2023) και εφαρμογής του προσδιορισμού φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο», καθ'όσον δεν πληρούνται, εν προκειμένω, οι τασσόμενες εκ του νόμου προϋποθέσεις για σύννομη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 Ν. 5078/2023, αφού η ελεγκτική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα στοιχεία και λογιστικά αρχεία για την στοιχειοθέτηση ασφαλούς λογιστικού προσδιορισμού.
2. Ακόμη και εάν κριθεί ότι ορθώς εφαρμόστηκε η ελεγκτική μέθοδος του προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με «κάθε διαθέσιμο στοιχείο», η εφαρμογή της τυγχάνει μη νόμιμη, αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη, διότι αντί να ληφθεί υπόψιν κάθε διαθέσιμο στοιχείο τελικώς ελήφθησαν υπόψιν μόνο τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών της.
3. Αντικειμενικώς έωλο, ατεκμηρίωτο και αναπόδεικτο το ελεγκτικό πόρισμα, περί ύπαρξης, δήθεν μη δηλωθεισών πωλήσεων εμπορευμάτων, όταν δεν συνετάγη ειδικώς σχετική έκθεση ΕΛΠ ή και δεν διεπιστώθη ειδικώς παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ούτε διαλαμβάνεται η συγκεκριμένη διαπίστωση στις εκθέσεις ελέγχου.
4. Αντικειμενικώς αναπόδεικτο το ελεγκτικό πόρισμα, περί ύπαρξης, δήθεν μη δηλωθεισών πωλήσεων εμπορευμάτων, όταν από τον επιτόπιο έλεγχο αποθήκης δεν προέκυψαν μη δηλωθέντα εμπορεύματα, ο δε έλεγχος επιβεβαιώνει στις εκθέσεις ελέγχου ότι η ελεγχόμενη δεν απεδείχθη ότι είχε στην κατοχή της εμπορεύματα για να διενεργήσει στην συνέχεια τις συγκεκριμένες πωλήσεις.

5. Σε κάθε περίπτωση δεν απεδείχθη με κανένα ασφαλή και πρόσφορο τρόπο, ότι οι κριθείσες από τον έλεγχο ως αδιευκρίνιστες πιστώσεις, προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα και αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων και ως εκ τούτου δεν απεδείχθη η υπαγωγή των φερόμενων ως αδικαιολόγητων πιστώσεων σε Φ.Π.Α.
6. Παραγραφή των ενδίκων καταλογισμών (ΦΕ και ΦΠΑ), που αφορούν στο φορολογικό έτος 2016.
7. Ουσιαστική αντίκρουση των πορισμάτων και των βασικών παραδοχών του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, μέσω της εφαρμογής elenxis, το με αρ. πρωτ. /20-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Το Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας (ID /20-05-2024).
- Την από 16-05-2024 βεβαίωση της εταιρείας (ID /20-05-2024).
- Την από 16-05-2024 βεβαίωση αποστολής παραστατικών της εταιρείας (ID /20-05-2024).
- Την υπ' αριθ. πρωτ. / 08-11-2021 ανακοίνωση του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) ότι οι εταίροι της εταιρείας αποφάσισαν την λύση της εταιρείας και τη θέση αυτής σε εκκαθάριση. (ID /20-05-2024)., και
- Την προσκόμιση 4.814 Τιμολογίων Πώλησης και Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης της προσφεύγουσας εταιρείας περιόδου Ιανουαρίου 2016. (..... /20-05-2024).

Επειδή, τα επισυναπτόμενα αρχεία με ID /20-05-2024 αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, κατά τη διενέργεια του ελέγχου και μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 20-05-2024, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (27-05-2024).

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 63 του Ν.4987/2022, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμό /23-05-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 26/06/2024.

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται 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».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ.).

Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. [...] (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137 – 138).

Επειδή, η φορολογική Διοίκηση φέρει κατ' αρχήν το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση (ΣτΕ 884/2016).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 2828/2016, έγινε δεκτό ότι η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανση της θεμελιώδους αρχής της χρηστής (φορολογικής) Διοίκησης και ενόψει του σκοπού και της σημασίας της, στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, τυγχάνει εφαρμογής και στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, η δε ενεργοποίησή της προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, θετική ενέργεια αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 2582/2015, 2674/2013, 608/2004 και ΔΕΕ 10.12.2015, C-427/14, ECLI:EU:C:2015:803, Veloserviss SIA, σκέψη 44), όπως είναι εγκύκλιος ή έκθεση ελέγχου, με

την οποία υποδεικνύεται ρητώς στους φορολογούμενους ορισμένη συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου (πρβλ. ΣτΕ 608/2004., 545/2000), λ.χ. όσον αφορά τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έκπτωση δαπανών.

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον 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 (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της προβάλλει κατ' αρχήν ότι ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την ισχύ της προσκομισθείσας σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου, που είχε συνάψει με την εταιρεία και καταθέσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προ παντός ελέγχου από το έτος 2017, με την οποία δικαιολογούνται οι πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και καταδεικνύεται ότι δεν συνδέονται με την εμπορική της δραστηριότητα, ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών της, αλλά και τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά και κινήσεις, δια των οποίων επιστρέφονται, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 2016- 2018 από τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας στους τραπεζικούς λογαριασμό της εταιρείας χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 14.508.679,27€, ενώ για το χρονικό διάστημα από τον Σεπτέμβριο του 2014 μέχρι τον Δεκέμβριο του έτους 2015 προσκομίζει κινήσεις και τραπεζικά παραστατικά προς την, συνολικού ποσού 12.202.692,38€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να θεωρήσει εσφαλμένα και αναπόδεικτα ότι οι αντίστοιχες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας δεν αφορούν εισπράξεις τρίτου, αλλά αφορούν πωλήσεις της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, επί του κρίσιμου θέματος της ισχύος της από 01.09.2014 σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου με την εταιρεία, η προσφεύγουσα υποστηρίζει μεταξύ άλλων:

« Α. Σε αντίθεση, με τα όσα, κατά την άποψή μας, αποσπασματικά επιχειρεί να παραθέσει ο έλεγχος, η από 1.9.2014 σύμβαση μας με την εταιρεία, που αποτελεί και το κυρίαρχο ζήτημα της εξεταζόμενης υπόθεσης, επιβεβαιώνεται από την ίδια την αλήθεια και τα πραγματικά περιστατικά της ιστορούμενης συμβατικής σχέσης. Συγκεκριμένα :

1. Όλες οι επιληφθείσες ελεγκτικές αρχές, που απασχολήθηκαν με την διερεύνηση της συγκεκριμένης συμβατικής σχέσης για τα έτη 2014-2017, έχουν επιβεβαιώσει το πραγματικό της συγκεκριμένης συμβάσεως είσπραξης για λογαριασμό τρίτου :

- Στην σελίδα 14 του από 10.7.2020 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφέρεται ότι «Ο συγκεκριμένος λογαριασμός φαίνεται ότι δεν χρησιμοποιείται όπως οι προηγούμενοι δύο (30.10.12.456 & 50.00.00.702) όσον αφορά την εμπορική της δραστηριότητα. Παρατηρείται ότι αποκτά τις απαιτήσεις που έχει η από τις τράπεζες (Πιστώνεται ο 53.98.00.012 και Χρεώνονται οι λογαριασμοί των καρτών 33.95), και αφού πρώτα οι τράπεζες καταθέτουν τα χρήματα στην, τότε φαίνεται ότι η τελευταία της επιστρέφει τα χρήματα.».

- Στην υπ'αριθ...../2022 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι : «Επειδή όπως προκύπτει από το από 06/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τις εταιρείες προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εισέπραττε τις απαιτήσεις για λογαριασμό των εν λόγω εταιρειών και στη συνέχεια τις επέστρεφε σε αυτές.»

2. Με βάση και την προαναφερόμενη παραδοχή, λοιπόν, δεν θα πρέπει να υφίσταται η παραμικρή παρανόηση, σε σχέση με την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ότι, δήθεν, ετέθη ζήτημα να διερευνηθεί, εάν η σχέση μας με την εταιρεία υπέκρυπτε, δήθεν, απόκρυψη φορολογητέας ύλης, υπαγόμενης σε οιαδήποτε άλλη φορολογία, πέραν της φορολογίας χαρτοσήμου ή ότι, σε κάθε περίπτωση, η εταιρεία μας θα έπρεπε να εξομοιωθεί στην υποχρέωση τιμολόγησης ή της τήρησης άλλων φορολογικών διατυπώσεων με την πραγματική δικαιούχο των συγκεκριμένων απαιτήσεων, ήτοι την εταιρεία Και τούτο, διότι :

- η ΔΕΔ αποδέχεται πλήρως το πραγματικό της ιστορούμενης σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου, σύμφωνα με την προαναφερόμενη παραδοχή της.

- Επιπλέον, στην προαναφερόμενη απόφαση αναφέρεται επί λέξει : «Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι οι εν λόγω εταιρείες (δικαιούχοι των απαιτήσεων) ουδέποτε αποξενώθηκαν από αυτές αλλά τα επίμαχα χρηματικά ποσά επέστρεφαν σε αυτές, όπως και η ίδια η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναγνωρίζει στην έκθεσή της. Επειδή ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της εκχώρησης απαιτήσεων είναι ότι «από της αναγγελίας περί της γενόμενης εκχώρησης, αποκόπτεται πλέον κάθε δεσμός μεταξύ του εκχωρητή και του οφειλέτη (άρθρο 460 ΑΚ)» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2010 σελ. 287-288). Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι για τις επίμαχες κινήσεις δεν μπορεί να στοιχειοθετείται εκχώρηση απαιτήσεων. Επειδή ωστόσο, θα πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω κατά πόσο για αυτές στοιχειοθετείται ταμειακή διευκόλυνση, υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1,2%.».

Το μοναδικό ζήτημα, λοιπόν, που έκρινε ότι χρήζει περαιτέρω έρευνας η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, είναι, εάν οι συγκεκριμένες συναλλαγές δύνανται τελικώς να υπαχθούν σε τέλη χαρτοσήμου 1,2%, εν είδει ταμειακής διευκόλυνσης ! Και τούτο, διότι προβάλαμε τον νόμιμο ισχυρισμό (2163/2020 ΣΤΕ), ότι αφ'ής στιγμής δύο συναλλασσόμενοι εμπíπτουν και είναι εγγεγραμμένοι στον Κώδικα ΦΠΑ ρητώς εξαιρούνται οι συναλλαγές τους από την φορολογία χαρτοσήμου, καθ'όσον με το άρθρο 63 παρ.1β του Κώδικα ΦΠΑ καταργήθηκαν οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί να επιβληθεί χαρτόσημο. Επομένως, δεν ετέθη ποτέ ζήτημα από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών να ερευνηθούν εκ νέου τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, υπό το πρίσμα έτερης φορολογίας, παρά μόνον να εξεταστεί το ενδεχόμενο ή όχι επιβολής τέλους χαρτοσήμου, για τα ποσά που τυχόν καθυστερημένα κατέβαλε η εταιρεία μας στην αντισυμβαλλομένη της, με βάση την σύμβαση είσπραξης για λογαριασμό τρίτου, την οποία όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες έχουν αποδεχθεί ότι πράγματι ήτο σε ισχύ.

Επιπλέον, όμως, η προαναφερόμενη κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με την οποία δεν αποδεικνύεται, σε σχέση με τις συναλλαγές μας με την αντισυμβαλλομένη μας, μεταβίβαση απαιτήσεων, διότι ουδέποτε αποξενώθηκε η εταιρεία από τις απαιτήσεις της, υποδηλώνει ξεκάθαρα ότι η τελευταία είναι και η μόνη υπόχρεη να τηρήσει τις φορολογικές υποχρεώσεις που την αφορούν. Αφού, λοιπόν, δεν επήλθε συνομολογημένα και αμετάκλητα ποτέ μεταβίβαση απαίτησης, η εταιρεία μας δεν έχει την παραμικρή σχέση ιδιοκτησίας προς τα ποσά, που αφορούν την συγκεκριμένη αντισυμβαλλομένη, πέραν της διεκπεραιωτικής διαδικασίας εισπράξεως τους.

Όλα τα παραπάνω επισημαίνονται συνοπτικά, προκειμένου να καταδειχθεί ότι δεν είναι νομικώς επιτρεπτό να προκύπτει ξαφνικά φορολογητέα ύλη, υπαγόμενη σε φορολογία εισοδήματός ή/και ΦΠΑ με βάση απλώς τις αντίστοιχες εισπράξεις, για λογαριασμό της εταιρείας στο πλαίσιο εκτέλεσης των συμβατικών υποχρεώσεών μας, η φύση των οποίων έχει ήδη κριθεί αρμοδίως. Ενώ, παράλληλα, σημειώνεται ότι έχει παρέλθει, ήδη, έτος από την έκδοση της υπ' αριθ...../2022 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και, επομένως, η κρίσιμη θέση, που έλαβε, ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση υφίσταται μόνον λόγος διερεύνησης, σχετιζόμενος αποκλειστικώς με την επιβολή τελών χαρτοσήμου στη βάση ταμειακής διευκόλυνσης, έχει καταστεί, τρόπον τινά, αμετάκλητη.

3. Σε κάθε, πάντως, περίπτωση το απολύτως υποστατό και υπαρκτό της προαναφερόμενης συμβάσεως είσπραξης για λογαριασμό τρίτου με την εταιρεία αποδεικνύεται και από τα ακόλουθα αδιαμφισβήτητα αποδεικτικά στοιχεία :

- Η σύμβαση αυτή κατατέθηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προ της διενέργειας οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου και σε παντελώς ανύποπτο χρόνο και περιελήφθη στις καταστάσεις συμφωνητικών του φορολογικού έτους 2014, στο οποίο και αφορά.

- Η ίδια η ελεγκτική αρχή αποδέχεται ότι η από το έτος 2014 και μέχρι και τον μήνα Αύγουστο του έτους 2016 ΔΕΝ ΔΙΕΘΕΤΕ Ρ.Ο.Σ. (!). Επομένως, πώς θα ήτο εφικτό ένα ηλεκτρονικό κατάστημα, από τα μεγαλύτερα στην Ελλάδα, να προσφέρει υπηρεσίες εξ αποστάσεως πώλησης εμπορευμάτων, χωρίς να διαθέτει Ρ.Ο.Σ. (!!); Αυτονόητα, λοιπόν, η από 1.9.2014 σύμβασή μας με την συγκεκριμένη εταιρεία ήρθε να καλύψει την πλέον στοιχειώδη ανάγκη ενός ηλεκτρονικού καταστήματος, ήδη από το έτος 2014, γεγονός καταλυτικό οιασδήποτε αμφιβολίας, περί το συγκεκριμένο ζήτημα.

Επίσης, από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών μας και την επισκόπηση των προσκομιζομένων βιβλίων μας (αλλά και τις παραδοχές του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, ο οποίος πραγματεύθηκε το ίδιο ακριβώς ζήτημα) προκύπτει ότι πράγματι μετά την απόκτηση ΡΟΣ εκ μέρους της αντισυμβαλλομένης μας, μειώθηκαν θεαματικά οι πιστώσεις των καρτών στους λογαριασμούς μας, καθ' όσον η σχετική συνεργασία μας ουσιαστικά βαθμιαία διεκόπη. Ωστόσο, στους λογαριασμούς μας συνέχιζαν να πιστώνονται μηνιαίως οι δόσεις των καρτών (12,24 μήνες κ.ο.κ.) των προηγούμενων ετών και για τον λόγο αυτό λ.χ. ποσά από κάρτες που χρεώθηκαν σε δόσεις του έτους 2016, εξακολουθούσαν να πιστώνονται το έτος 2018 (π.χ. 24 δόσεις). Ωστόσο, ενώ οι εισπράξεις που αφορούσαν τις κάρτες των ΡΟΣ της το έτος 2016 ανέρχονταν σε 14.453.661.76€, στη συνέχεια, το έτος 2017 κατήλθαν σε 2.683.576.72€ και το έτος 2018 μόλις σε 256.449.81€. Επομένως, ακόμη και αυτή η μεταβολή στην είσπραξη, αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός της σύναψης της προαναφερόμενης συμβάσεως. Επίσης, σε απάντηση στην σχετική αναφορά στις εκθέσεις ελέγχου, ότι η αντισυμβαλλομένη μας δεν εκπλήρωσε κάποιες φορολογικές υποχρεώσεις μετά το πρώτο τρίμηνο του έτους 2017, καταδεικνύουμε ότι κάτι τέτοιο δεν δύναται να αφορά την εταιρεία μας, καθ' όσον τα παραστατικά, που αφορούσαν οι

μειούμενες από το 2017 εισπράξεις μας, ανάγονται σε εξοφλήσεις καρτών με δόσεις προηγούμενου χρονικού διαστήματος.

- Προσκομίστηκαν, τέλος, αποδεικτικά τραπεζικών μεταφορών από την εταιρεία μας προς την εταιρεία, οι οποίες διενεργήθηκαν από τον Σεπτέμβριο του έτους 2014 και εξακολουθητικά συνεχίζαμε να καταβάλουμε τις εισπράξεις της στην αντισυμβαλλομένη μας (ΦΑΚΕΛΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΣ - ΥΠΟΦΑΚΕΛΟΣ ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ 2014-2015). Μόνον, άλλωστε, για το χρονικό διάστημα 9/2014 - 12/2015 διενεργήθηκαν από την εταιρεία μας 334 τραπεζικές μεταφορές προς την συνολικού ποσού 12.202.692,38€, όπερ υποδηλώνει την ύπαρξη από το έτος 2014 της προαναφερόμενης συμβατικής σχέσεως.

Συνακόλουθα των όσων προεκτέθηκαν και προσκομίστηκαν θεωρούμε ευπρόσωπα ότι δεν θα πρέπει να καταλείπεται οιαδήποτε αμφιβολία περί πραγματικής και όχι προσχηματικής συνάψεως της συγκεκριμένης σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου με την εταιρεία Στη βάση, λοιπόν, αυτή, της ύπαρξης σύμβασης είσπραξης τρίτου, αποδεικνυόμενης πολλαπλώς και με αδιαμφισβήτητα και αντικειμενικά πραγματικά περιστατικά και δεδομένα, θα επεξηγηθούν πλήρως κατωτέρω και οι φερόμενες, ως αδιευκρίνιστες πιστώσεις, προκειμένου να εξαχθεί ασφαλής ελεγκτική κρίση, για την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων της εταιρείας μας.».

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα αποδεικνύει, δια της ενδικοφανούς προσφυγής της και των προσκομιζόμενων στοιχείων, την ύπαρξη και την πραγματική εκτέλεση της από 01/09/2014 σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου με την εταιρεία, καθώς προσκομίζει μεταξύ άλλων:

Α) εγγραφές από τριακόσιες οκτώ (308) τραπεζικές μεταφορές και εκατοντάδες τραπεζικά παραστατικά δια των οποίων επιστρέφονται κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 2016 - 2018 από τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 14.508.679,27€,

Β) εγγραφές από τριακόσιες τριάντα τέσσερις (334) τραπεζικές μεταφορές και τραπεζικά παραστατικά, δια των οποίων επιστρέφονται, κατά το διάστημα 2014 - 2015 από τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 12.202.692,38€,

Γ) 4.814 ενδεικτικά παραστατικά μηνός Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2016 της εταιρείας με πλήρη στοιχεία συναλλαγής και των πελατών της, τα οποία εξοφλούνται με τη χρήση P.O.S. με χρέωση πιστωτικής ή χρεωστικής κάρτας και ενώ, σύμφωνα και με την σχετική παραδοχή του ελέγχου, η εταιρεία δεν διέθετε P.O.S. κατά το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα,

Δ) σχετική βεβαίωση της με την οποία επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι η τελευταία εισέπραττε, για λογαριασμό της, τα ποσά που αφορούσαν τη χρέωση πιστωτικών και χρεωστικών καρτών πελατών της, με τη χρήση συστήματος P.O.S. σε εκτέλεση της επικαλούμενης σύμβασης,

Ε) το από 10/07/2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στο οποίο επιβεβαιώνεται, σε σχέση με το συγκεκριμένο ζήτημα ότι:

« ο συγκεκριμένος λογαριασμός φαίνεται ότι δεν χρησιμοποιείται όπως οι προηγούμενοι δύο (30.10.12.456 & 50.00.00.702) όσον αφορά την εμπορική της δραστηριότητα. Παρατηρείται ότι αποκτά τις απαιτήσεις που έχει η από τις τράπεζες (Πιστώνεται ο 53.98.00.012

και Χρεώνονται οι λογαριασμοί των καρτών 33.95), και αφού πρώτα οι τράπεζες καταθέτουν τα χρήματα στην, τότε φαίνεται ότι η τελευταία της επιστέφει τα χρήματα.»

Επειδή, με την υπ' αριθ./2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία επελήφθη επί του προγενέστερου στην προσφεύγουσα φορολογικού ελέγχου, η οποία αφορούσε μεταξύ άλλων, και τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και το ίδιο πραγματικό ζήτημα, ήτοι αυτό των σημαντικά υψηλότερων του τζίρου της προσφεύγουσας εισπράξεων, δεν αμφισβητήθηκε το κύρος και η εκτέλεση της προαναφερόμενης σύμβασης είσπραξης για λογαριασμό τρίτου, αφού κρίθηκε ότι δεν υφίστατο μεταβίβαση απαιτήσεων από τις αντισυμβαλλόμενες της προσφεύγουσας, οι οποίες κρίθηκε ότι τυγχάνουν αποκλειστικοί δικαιούχοι των ποσών, τα οποία η προσφεύγουσα εισέπραττε για λογαριασμό τους και έγινε δεκτό ότι οι σχετικές συμβάσεις γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή βάσει των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/90 εκπρόθεσμα μεν, αλλά προ της ενάρξεως του φορολογικού ελέγχου, ενώ το πραγματικό γεγονός της είσπραξης χρηματικών ποσών εκ μέρους της προσφεύγουσας για λογαριασμό τρίτων, δυνάμει συμβατικής υποχρέωσης, έγινε αποδεκτό και από τις επιληφθείσες ελεγκτικές υπηρεσίες στο πλαίσιο του συγκεκριμένου ελέγχου.

Ως εκ τούτου, η θέση του ελέγχου, με βάση τα προεκτεθέντα, ότι οι πιστώσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας δεν είναι έσοδα τρίτων, αλλά αφορούν σε έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητά της τυγχάνει αναπόδεικτη.

Ωστόσο, με την υπ' αριθ./2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι θα έπρεπε να διερευνηθεί περαιτέρω κατά πόσο για τις τυχόν καθυστερημένες αποδόσεις μέρους των εισπράξεων τρίτων της προσφεύγουσας στοιχειοθετείται ταμειακή διευκόλυνση, υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 1,2% ή όχι, διότι, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, επρόκειτο για παροχή υπηρεσίας, για την οποία λάμβανε αμοιβή, υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. και δεν τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις του ΚΝΤΧ, σε περίπτωση στοιχειοθέτησης ταμειακής διευκόλυνσης. Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω υπ' αριθ./2022 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εξεδόθη την 20/05/2022 και το συγκεκριμένο ζήτημα δεν εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή εντός του έτους από την έκδοση της εν λόγω απόφασης, κατά το άρθρο 36 §2 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται εσφαλμένη ουσιαστική εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, άλλως έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, αφού στηρίχθηκαν σε εσφαλμένη, πλημμελή και αναιτιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματος της επιχείρησής της με κάθε διαθέσιμο στοιχείο αναφέροντας στους αρχικούς και πρόσθετους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής της, μεταξύ άλλων, ότι:

«... Όπως με ακρίβεια αποτυπώνεται στις προαναφερόμενες οδηγίες της Διοίκησης, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, στην ένδικη περίπτωση, περιλαμβάνει αναγκαίως και υποχρεωτικώς την συνεκτίμηση και συναξιολόγηση κυριολεκτικώς κάθε διαθέσιμου στοιχείου, όπως αυτά είναι πρωτίστως τα δεδομένα του διενεργηθέντος επιτοπίου ελέγχου, τα δεδομένα των βιβλίων, που προσκομίστηκαν (καθ'όσον ουδέποτε κρίθηκε μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα και ανεπαρκή ή ανακριβή ή έστω ελλιπή τα βιβλία μας), οι

αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η εταιρεία μας, 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, ως γνωστόν, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο, όπως αυτά μπορούν να αντληθούν από έναν αυτονόητο και επιβεβλημένο διασταυρωτικό έλεγχο, στο πλαίσιο της δέουσας ελεγκτικής επιμέλειας για την εξαγωγή ενός ασφαλούς και αιτιολογημένου, σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης φορολογικού, αποτελέσματος. Η ελεγκτική αρχή, ωστόσο, οδηγήθηκε στην εξεύρεση της φορολογητέας ύλης της επιχείρησής μας, με «κάθε διαθέσιμο στοιχείο», τούτου νοουμένου, όμως, μόνον του ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών μας και του χαρακτηρισμού όλων αδιακρίτως των πρωτογενών πιστώσεων, ως, δήθεν, ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεώς μας.

Ως προαναφέρεται, όμως, η μεθοδολογία του ελέγχου τυγχάνει, κατά την άποψή μας, πολλαπλώς ατυχής, αναιτιολόγητη και ανεπείρηστη, καθ'όσον στην έννοια «κάθε διαθέσιμο στοιχείο» δεν περιλαμβάνεται μόνον το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών, όταν λ.χ. στο ιστορικό της ελεγχόμενης υπόθεσης υφίστανται για τα έτη 2016 και 2017 φορολογικοί έλεγχοι, αλλά και η υπ' αριθ.1856/2022 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που έκριναν επί του ιδίου, ουσιαστικά, θέματος, ήτοι της εισπράξεως ποσών, υπέρτερων από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά μας και τα οποία χαρακτήρισαν επαναλαμβανόμενα, ως είσπραξη για λογαριασμό τρίτου, όταν προσκομίστηκαν τα βιβλία μας και δεν κρίθηκε μη αξιόπιστο το λογιστικό μας σύστημα, όταν όλα τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία είχαν ήδη επισκοπηθεί από την ΥΕΔΔΕ Αττικής και στη συνέχεια από την ΦΑΕ Αθηνών και την ΔΕΔ και όταν, εν πάση περιπτώσει, δεν συγκεντρώνονται αναγκαία συγκριτικά στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις για την εξεύρεση της αντίστοιχης κερδοφορίας ή των συντελεστών καθαρών κερδών, ώστε να γίνει αναγωγή αυτών στα θεωρούμενα ακαθάριστα έσοδα ή δεν αποστέλλονται αιτήματα του άρθρου 15 ΚΦΔ στους αντισυμβαλλομένους μας, για να ζητηθούν τα παραστατικά και τα στοιχεία, που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς μας.

Επομένως, ακόμη και εάν κριθεί ότι ορθώς εφαρμόσθηκε η συγκεκριμένη ελεγκτική μέθοδος του προσδιορισμού φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο», ωστόσο η εφαρμογή της τυγχάνει μη νόμιμη, πλημμελής, αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη, διότι αντί να ληφθεί υπόψιν κάθε διαθέσιμο στοιχείο, τελικώς ελήφθησαν υπ'όψιν μόνο τα δεδομένα των πιστώσεων (ούτε καν των χρεώσεων) των τραπεζικών λογαριασμών μας και δεν ελήφθησαν ουδόλως υπ'όψιν (όπως ενδεικτικώς) :[...]

- τα δεδομένα του επιτοπίου ελέγχου, που έλαβε χώρα αναλυτικώς και εκτεταμένως στην έδρα της επιχείρησής μας. Το γεγονός, μάλιστα, της διενέργειας επιτοπίου ελέγχου, κατά τον οποίον δόθηκε απερίοριστη πρόσβαση στον έλεγχο σε όλα τα δεδομένα της επιχείρησης, καθιστά απολύτως προσχηματική την εκ μέρους του ελέγχου επίκληση, ότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία (που, ωστόσο, ως προαναφέρουμε, και αυτά προσκομίστηκαν). Εξετάστηκαν, εξάλλου, όλοι οι λογαριασμοί μας, ελέγχθηκε εξονυχιστικά η αποθήκη και η διακίνηση των εμπορευμάτων μας, ελέγχθηκαν αγορές - πωλήσεις, έγινε φυσικός έλεγχος εμπορευμάτων, έγινε ακόμη και έλεγχος

- ταμείου. Κανένα από αυτά τα διαθέσιμα στοιχεία και δεδομένα δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο»,
- τα βιβλία και τα στοιχεία της ίδιας της εταιρείας μας, , που προσκομίστηκαν καθώς και ο λογαριασμός όψεως, που συμφωνεί απόλυτα με τις τραπεζικές πιστώσεις, ειδικώς, όταν, όπως προαναφέρουμε, δεν εκρίθη, ότι συντρέχει νόμιμος λόγος μη αξιοπιστίας του λογιστικού μας συστήματος και δεν διεπιστώθη παράβαση μη έκδοσης αποδείξεων, τότε είναι σαφές ότι θα πρέπει ανυπερθέτως να ληφθούν υπόψη τα βιβλία και οι λογαριασμοί μας και δεν συντρέχει – ούτε έχει γίνει επίκληση – οποιοδήποτε λόγου απορρίψεώς τους. Συγκεκριμένα, επί του εν λόγω κρίσιμου ζητήματος, προσκομίστηκαν και επεξηγηματικοί πίνακες, με παραπομπή στους αντίστοιχους λογαριασμούς μας (τρία αρχεία excel με τίτλο ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΒΙΒΛΙΑ), που αφορούν τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δια των οποίων επεξηγείται πλήρως, με βάση τους προσκομιζόμενους λογαριασμούς και τα βιβλία μας, το σύνολο των πιστώσεων, που εντοπίστηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας μας.[...] Τα δεδομένα των επεξηγηματικών αυτών πινάκων έχουν αντληθεί από τους προσκομιζόμενους λογαριασμούς της εταιρείας μας και συμφωνούν και με τα δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων, που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος. Στη βάση αυτή αιτιολογείται πλήρως το σύνολο των φερομένων, ως αδιευκρίνιστων πιστώσεων, ενώ με την άντληση των στοιχείων, από τους λογαριασμούς μας (33.95.01 από τον οποίον αφαιρούνται οι πληρωμές με κάρτα, που αφορούν την δραστηριότητα της εταιρείας μας), διακριβώνεται το ακριβές ύψος των πιστώσεων, που αφορούν την είσπραξη ποσών καρτών, για λογαριασμό της, τα οποία συνολικά, για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχονται σε 14.453.661.76€, για το φορολογικό έτος 2017 ανέρχονται σε 2.683.576.72€, για το φορολογικό έτος 2018 ανέρχονται σε 256.449.81€. Κανένα από αυτά τα διαθέσιμα στοιχεία και δεδομένα των βιβλίων μας δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο».[...]
 - δεν ελήφθησαν υπόψη οι χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών μας, παρά μόνον – μονομερώς – μόνον οι πιστώσεις! Προσκομίστηκαν αποδεικτικά τραπεζικής μεταφοράς 230 αρχείων pdf & excel με όλες ανεξαιρέτως τις τραπεζικές κινήσεις – μεταφορές και αποδεικτικά μεταφορών (επιστροφών εισπράξεων) από τους λογαριασμούς της εταιρείας μας (.....) στους λογαριασμούς της για το χρονικό διάστημα 2016-2018, συνολικού ποσού 14.508.679,27€, στις οποίες μάλιστα επιβεβαιώνεται η επωνυμία του δικαιούχου του πιστούμενου τραπεζικού λογαριασμού, που μέχρι το σημείωμα διαπιστώσεων διετείνετο ότι αδυνατούσε να επαληθεύσει ο έλεγχος («δεν αποδείξατε ότι αποδόθηκαν τα εισπραχθέντα ποσά στο σύνολό τους σε εμπορικό λογαριασμό της»). Κανένα από αυτά τα διαθέσιμα στοιχεία και δεδομένα των τραπεζικών μεταφορών μας προς την δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο», ούτε φυσικά αιτιολόγησε για ποιον λόγο επιστρέψαμε στην τα χρήματα που εισπράτταμε για λογαριασμό της, αν δεν ήταν αληθής η σύμβαση για λογαριασμό τρίτου.
 - δεν έγινε διασταυρωτικός έλεγχος στην και δεν εστάλησαν σε αυτή αιτήματα του άρθρου 15 ΚΦΔ, περί παροχής πληροφοριών από τρίτους, προκειμένου να λάβει ο έλεγχος τις πληροφορίες, που αξίωνε για την συγκεκριμένη εταιρεία, τα παραστατικά πώλησης εμπορευμάτων, που αφορούσαν την συγκεκριμένη εταιρεία, για λογαριασμό της οποίας εισπράτταμε τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά και αδικαιολογήτως ζητήθηκαν από εμάς φορολογικά παραστατικά και εμπιστευτικές πληροφορίες τρίτου, ενώ δεν υπείχαμε τέτοια υποχρέωση.
 - δεν προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, αν και είχε τη σχετική δυνατότητα και διαθεσιμότητα στοιχείων οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η εταιρεία

μας, προκειμένου να καταλήξει σε ένα – έστω ευλογοφανές φορολογικό αποτέλεσμα – αντί να προσδιορίσει την μικτή κερδοφορία μας σε ποσοστό ... 100%. Κανένα από αυτά τα διαθέσιμα στοιχεία και δεδομένα των βιβλίων μας δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο».

- δεν προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, προκειμένου να στηρίξει το ελεγκτικό πόρισμά του.

- δεν αξιολογήθηκαν ορθά από την ελεγκτική αρχή τα διαθέσιμα στοιχεία των εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής και της απόφασης της ΔΕΔ, σύμφωνα με τις οποίες το θεμελιώδες γεγονός της είσπραξης για λογαριασμό τρίτου έχει γίνει πολλαπλώς αποδεκτό. Ειδικότερα, οι επιληφθείσες ελεγκτικές αρχές, που απασχολήθηκαν με την διερεύνηση της συγκεκριμένης συμβατικής σχέσης για τα έτη 2014-2017, έχουν επιβεβαιώσει το πραγματικό της συγκεκριμένης συμβάσεως είσπραξης για λογαριασμό τρίτου και αποδέχονται ότι οι πιστώσεις που ο έλεγχος σήμερα χαρακτηρίζει μη δηλωθείσες πωλήσεις δεν αναφέρονται στην εμπορική μας δραστηριότητα [...]. Συνοψίζοντας, αποδεικνύεται emphaticά ότι η ελεγκτική αρχή οδηγήθηκε στην εξεύρεση της φορολογητέας ύλης της επιχείρησής μας, με «κάθε διαθέσιμο στοιχείο», μόνο κατ'επίκληση και επίφαση αυτής της μεθοδολογίας. Διότι το κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις ένδικες εκθέσεις ελέγχου, αποδεικνύεται ότι αφορά μόνον τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών μας και μόνον, που οδήγησαν σε πόρισμα περί ποσοστού μικτής κερδοφορίας, ανερχομένου στο 100%, κάτι, φυσικά, πρωτοφανές και μη ρεαλιστικό. [...]

[...] Από κανένα, όμως, αποδεικτικό στοιχείο, δεν διεπιστώθη από τον έλεγχο ότι η εταιρεία μας υπέπεσε, στην ελεγχόμενη περίπτωση, σε οποιαδήποτε παράβαση, μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για αυτές τις υποτιθέμενες πωλήσεις, όπερ αυτονόητο και προαπαιτούμενο, για την συναγωγή του εκ μέρους του ελέγχου πορίσματος. [...].

[...] Ως γνωστόν, 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. 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.

Με βάση τα παραπάνω, λοιπόν, είναι αυτονόητο ότι κύρια πηγή των πληροφοριών, που ο έλεγχος θα χρησιμοποιήσει για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, είναι η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση και, ιδίως, τα βιβλία της. Στην ένδικη, όμως, περίπτωση η ελεγκτική αρχή ούτε «ανέγνωσε» τα βιβλία και τους λογαριασμούς της εταιρείας μας, διότι εάν έπραττε κάτι τέτοιο, απλώς θα διεπίστωνε με απόλυτη ευχέρεια ότι τα συνολικά ποσά, που αναφέρονται ως πιστωθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μας ταυτίζονται απολύτως με τα δεδομένα των βιβλίων μας και τα συνολικά ποσά των λογαριασμών των βιβλίων μας και ουδεμία απόκλιση υφίσταται, ώστε να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επιπλέον, παρότι η ελεγκτική αρχή διενήργησε ακόμη και πολύωρο επιτόπιο έλεγχο, δεν έλαβε υπόψη ούτε τις αγορές μας, προκειμένου να επιβεβαιώσει ότι δεν ηδύνατο αντικειμενικώς να προκύψουν αποκρυβείσες πωλήσεις (!), ούτε φυσικά ο έλεγχος εξειδίκευσε και αιτιολόγησε ειδικώς τις περιστάσεις, υπό τις οποίες η εταιρεία μας διενήργησε αποκρυβείσες πωλήσεις, με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, να καθίστανται απολύτως άκυρες ως αναιτιολόγητες και να στοιχειοθετείται, μη νόμιμα, η αποδοθείσα απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της εμπορικής μας δραστηριότητας συμπερασματικά (ΔΕΔ1668/2019, ΔΕΔ 3194/2018, ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 3740/1998 κ.α).».

Επειδή, στην από 28/12/2023 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, (σελ. 31) αναφέρεται σε σχέση με την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε:

« Ο παρών έλεγχος προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη “με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο”. Διαθέσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και εισροών και εκροών (Φ.Π.Α.) αποτελούν

α) οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και οι υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α.,
β) οι κατ’ άρθρο 14 παρ. 3 του ν.4987/2022 καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης στις οποίες απεικονίζονται ως προς τα έσοδα τα δηλωθέντα – εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη και ληφθέντα από τρίτες επιχειρήσεις στοιχεία για τις χονδρικές (σε επιτηδευματίες) συναλλαγές, καθώς και τα δηλωθέντα από την ελεγχόμενη στοιχεία λιανικών συναλλαγών.

γ) την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης μετά το άνοιγμα αυτών όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω. Δυνάμει των διαθέσιμων αυτών στοιχείων, προβαίνουμε στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων – φορολογητέων εισροών καθώς και εκροών, λαμβάνοντας υπόψη τα μεγαλύτερα από τα συγκρινόμενα αυτά διαθέσιμα στοιχεία εκ των οποίων επιτρέπεται και επιβάλλεται η αφαίρεση των δαπανών – εισροών βάσει των διατάξεων των άρθρων 21 και 22 του ν.4172/2013, εφόσον πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και διασταυρώσεις. Εξάλλου, η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος)].».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στον

προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο λαμβάνοντας όμως αποκλειστικώς υπόψη τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις της, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις και την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι από τα τεθέντα υπόψη του ελέγχου στοιχεία και ισοζύγια, διαπιστώθηκε ότι για την φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 η προσφεύγουσα είχε καταχωρίσει εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 21.729.532,88€, το οποίο υπερέβαινε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.875.393,73€, για την φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, η προσφεύγουσα είχε καταχωρίσει εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 10.279.382,16€ το οποίο υπερέβαινε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.741.038,27€ και για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 η προσφεύγουσα είχε καταχωρίσει εγγραφές στην χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38) συνολικού ποσού 6.146.519,00€, το οποίο υπερέβαινε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, ποσού 3.626.002,32€. Τα δεδομένα, όμως, αυτά όπως προέκυψαν από τα βιβλία της προσφεύγουσας υπερκαλύπτουν και δικαιολογούν τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της, χωρίς, σύμφωνα με τα βιβλία της προσφεύγουσας, να αφορούν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της, αλλά έτερη νόμιμη αιτία (είσπραξη για λογαριασμό τρίτου)

Επειδή, «διαθέσιμο στοιχείο» είναι κάθε πληροφορία και στοιχείο που διαθέτει η φορολογική αρχή και το οποίο μπορεί να χρησιμοποιήσει, προκειμένου, βάσει των γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής επιστήμης, να αποδείξει την ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Στην έννοια του διαθέσιμου στοιχείου συμπεριλαμβάνονται όλες οι οικονομικές και εμπορικές πληροφορίες μιας επιχείρησης ή φυσικού προσώπου που προσδιορίζουν την επιχειρηματική του δραστηριότητα, αλλά και πληροφορίες και στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων. (Ε.2015/2020).

Επειδή, από τις ως άνω εγκυκλίους προκύπτει ότι κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι τα δεδομένα της επιχείρησης και η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας ασφαλούς πορίσματος με βάση αυτά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά την διαμόρφωση του ελεγκτικού πορίσματος, ο έλεγχος:

- δεν έλεγξε τις αγορές της προσφεύγουσας, ώστε να προκύψει με ασφάλεια ότι οι πιστώσεις στους λογαριασμούς της αφορούν αποκρυβείσες πωλήσεις,
- δεν άντλησε στοιχεία και πληροφορίες από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν στην φορολογούμενη, δεν έγινε διασταυρωτικός έλεγχος στην και δεν εστάλησαν σε αυτή αιτήματα του άρθρου 15 ΚΦΔ, περί παροχής πληροφοριών από τρίτους, προκειμένου να λάβει ο έλεγχος πληροφορίες, και συγκεκριμένα εάν έχουν εκδοθεί παραστατικά πώλησης εμπορευμάτων, εάν έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία της οι πωλήσεις αυτές, οι απαιτήσεις για την απόδοση των ποσών από την προσφεύγουσα, τα ποσά που είχαν αποδοθεί από την προσφεύγουσα προς αυτήν όπως προκύπτει από τις κινήσεις (χρεώσεις) των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και σε κάθε περίπτωση, κατά ρητή παραδοχή του ελέγχου, το ελεγκτικό πόρισμα βασίστηκε σε

έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), χωρίς να αιτιολογείται επαρκώς, με σαφή και ειδικό τρόπο για ποιο λόγο ο έλεγχος προσέφυγε απλώς στην αποσπασματική επεξεργασία των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, χωρίς να λάβει υπόψη του τις χρεώσεις (μεταφορές χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς της στο πλαίσιο των μεταξύ τους συναλλαγών) καθώς και κανένα από τα δεδομένα των φορολογικών και οικονομικών αρχείων και στοιχείων αυτής, που προσκομίστηκαν.

- δεν έλαβε υπόψη το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ Αττικής και της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών σύμφωνα με το οποίο οι ίδιες συναλλαγές κρίθηκαν ότι αφορούν σε εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων καθώς και
- δεν έλαβε υπόψη την απόφαση της Υπηρεσίας μας σύμφωνα με την οποία αποδέχθηκε ότι τα χρηματικά ποσά που πιστωνόταν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας αφορούσαν σε εισπράξεις για λογαριασμό τρίτου και θα έπρεπε να διερευνηθεί περαιτέρω κατά πόσο για αυτές στοιχειοθετείται ταμειακή διευκόλυνση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η υπηρεσία μας κρίνει ότι η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας,

- δεν έλαβε υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 και ιδίως τα δεδομένα των βιβλίων και των λογαριασμών της, που συνάδουν με τις φερόμενες ως πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις αυτής, προκειμένου, σε κάθε περίπτωση, να καταλήξει σε αιτιολογημένο συμπέρασμα για το φορολογητέο εισόδημά της και
- δεν αιτιολόγησε, γιατί προσέθεσε το προσδιορισθέν βάσει αποκλειστικώς των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της ποσό ακαθάριστων εσόδων στα ήδη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αυτής, θεωρώντας ως δεδομένο, χωρίς καμία ένδειξη ή απόδειξη, ότι δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα στοιχεία εσόδου για την πώλησή τους και γιατί διαφοροποιήθηκε για τις ίδιες συναλλαγές που είχαν κριθεί τόσο από την ΥΕΔΔΕ, τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών όσο και από την υπηρεσία μας.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων, οι από 28/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και οι ερειδόμενες επί αυτών προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής τυγχάνουν αόριστες, αναπόδεικτες και αναιτιολόγητες.

Επειδή, η παράβαση που αποδίδεται στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, νομίμως απεδόθη, διότι δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις σχετικές προσκλήσεις του ελέγχου, αλλά προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να γίνει **εν μέρει δεκτή**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με τον διακριτικό τίτλο «..... » με Α.Φ.Μ.

και την ακύρωση,

- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

την επικύρωση

- Της με αριθμό/28-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/16 – 31/12/16.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	2.444.556,08	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.222.278,04	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	3.666.834,12	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	835.068,28	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	417.534,14	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	1.252.602,42	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
--	----------------------	------------------

Διαφορά φόρου	181.778,97	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	90.889,49	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	272.668,46	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/16 – 31/12/16.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	2.266.273,81	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.133.136,94	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	3.399.410,75	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

5. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	524.849,69	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	262.424,85	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	787.274,54	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

6. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	165.105,24	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	82.552,62	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	247.657,86	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

7. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/28-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/23 – 31/12/23.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Καταλογιζόμενο ποσό	2.000,00	2.000,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.