



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-11-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2423

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Ταχ. Κώδικας : 54639,

Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία υπ΄ αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ.,

αντικείμενο εργασιών «.....», Τ.Κ., «.....», κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, και γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος, ύψους 10.152,26€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 5.076,13€, ήτοι **συνολικά ποσό 15.228,39€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, **ποσού 5.056,00€**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος, ύψους 27.724,97€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 13.862,49€, ήτοι **συνολικά ποσό 41.587,46€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, **ποσού 3.607,16€**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος, ύψους 20.808,55€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 10.404,28€, ήτοι **συνολικά ποσό 31.212,83€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, **ποσού 3.028,94€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τις φορολογικές περιόδους 1.1.-31.12.2018, 1.1.-31.12.2019 και 1.1.-31.12.2020, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ (Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ), με το οποίο διαβιβάστηκαν στην ελεγκτική αρχή οι πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που αφορούσαν τη νομική οντότητα με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ Ο έλεγχος διενεργήθηκε αποκλειστικά για την αξιοποίηση της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με τη ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει σε επόμενο χρόνο με την έκδοση νέας εντολής ελέγχου, για να διενεργήσει άλλον μερικό ή πλήρη έλεγχο. Σύμφωνα με τις πιο πάνω πληροφοριακές εκθέσεις η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετά από έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας συνήγαγε το συμπέρασμα ότι, σε όλες τις περιπτώσεις που δεν αναγράφεται στην αιτιολογία επωνυμία πελάτη, οι οποίες δεν αφορούν αποζημίωση ειδικού σκοπού ή έσοδα από πιστωτικούς τόκους, αυτές αφορούν καταθέσεις μετρητών, μέσω εμβασμάτων με φυσική

παρουσία και μέσω χρεωστικών καρτών, των και, καθότι η προέλευσή των δεν δικαιολογήθηκε επαρκώς από την προσφεύγουσα. Παράλληλα, διαπιστώθηκε: α) ένα έμβασμα, της, ύψους 1.450,00€, που αφορά μεταφορά του ποσού αυτού από λογαριασμό της «.....», η οποία είναι εμπλεκόμενη στο κύκλωμα φοροαποφυγής ενδοκοινοτικών συναλλαγών. β) ένα έμβασμα της ποσού 1.000,00€, που αφορά μεταφορά του ποσού από λογαριασμό της «.....», η οποία είναι και αυτή εμπλεκόμενη στο προαναφερόμενο κύκλωμα φοροαποφυγής και γ) εμβάσματα από λογαριασμό της «.....» η οποία δε δηλώθηκε ως πελάτης σε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, αφορούν την εμπορική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Εξαιρέθηκαν εμβάσματα που προέρχονται από αντίστοιχες χρεώσεις των όψεως που διατηρεί η προσφεύγουσα καθώς και εμβάσματα που συνδέθηκαν με λογαριασμούς πελατών.

Με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, με συντελεστές 13% και 24%, κατά φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ</u> <u>ΠΕΡΙΟΔΟΣ</u>	<u>ΕΚΡΟΕΣ</u> <u>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ</u> <u>ΜΕ 13%</u>	<u>ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ</u> <u>ΜΕ 24%</u>
5/11-31/12/2018		53.680,65
1/1-31/12/2019		176.434,10
1/1-31/12/2020	13.319,93	118.604,60

Ακολούθως, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι φορολογητέες εισροές (δαπάνες), κατά φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡ. ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΟΡ. ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΔΗΛΩΣΕΩΝ
2018	34.066,67	11.379,57	22.687,10
2019	58.189,75	60.913,37	(2.723,62)
2020	36.958,48	41.606,75	(4.648,27)

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Παράνομη η μη εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου - Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της νομικής οντότητας και των εκροών της.

Δεύτερος λόγος

Έλλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού του Φ.Π.Α.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδαιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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. {...} 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2047/05-07-2023 διευκρινίσθηκε ότι: 1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.. 3. {...} « η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος».

Επειδή, από την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι: «Η ελεγκτική επαλήθευση που διενήργησε ο έλεγχος με βάση τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών, είναι η σύγκριση αυτών των δεδομένων με τα δεδομένα των δηλώσεων, των ΜΥΦ εσόδων και των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων. {...} Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 Ν. 4446/2016, της παρ. 2 του άρθρου 5α της Κ.Υ.Α. 45231/2017 και της με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1167412 ΕΞ 2017/6-11-2017 Κ.Υ.Α με την οποία τροποποιήθηκε η με αριθμό, οι συναλλαγές που διενεργούνται μέσω του Επαγγελματικού Λογαριασμού αφορούν αποκλειστικά την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου. Με βάση τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα ως το άθροισμα του καθαρού ποσού των ΜΥΦ Εσόδων και του συνόλου των εγγραφών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων παραδόσεων με το ποσό που απομένει από το σύνολο των εισροών (πιστώσεων) των λογαριασμών όψεως της ελεγχόμενης οντότητας αποφορολογημένο με 24% (ο συντελεστής ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι εκροές της ελεγχόμενης), μετά την αφαίρεση από το σύνολο των πιστώσεων, των ποσών που αποδεδειγμένα προέρχονται από αντίστοιχες χρεώσεις άλλων λογαριασμών της ελεγχόμενης, των ποσών που αφορούν τόκους καταθέσεων και των ποσών που αφορούν καταβολές πελατών (εσωτερικού και εξωτερικού). {...} Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογία εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018 στο ύψος των 30.380,65€, για το φορολογικό έτος 2019 στο ύψος των 155.684,10€ και για το φορολογικό έτος 2020 στο ύψος των 125.189,13€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν.4172/2013, καθόσον η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία μετά από σχετική πρόσκληση. {...} Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι: -Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν με τον τρόπο που

προαναφέραμε αποτελούν και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης για την εκκαθάριση του φόρου βάσει ελέγχου. {...} **Οι διενεργηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, λόγω αντιστροφής υποχρέωσης απόδοσης του φόρου εισροών από τον λήπτη προσαυξάνουν τις φορολογητέες εκροές και τον αντίστοιχο φόρο εκροών. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος προσδιορίζει τις εκροές ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο όπως καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα:**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	ΕΝΔΟΚΟΙ-ΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΜΕΝΕΣ	ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΜΕ 13%	ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΜΕ 24%
5/11-31/12/2018	30.380,65	23.300,00	0,00		53.680,65
1/1-31/12/2019	155.684,10	31.150,00	10.400,00		176.434,10
1/1-31/12/2020	125.189,13	7.555,40	820,00	13.319,93	118.604,60

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών αόριστα και ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι: «Οι επίμαχες πιστώσεις στους λογαριασμούς της εταιρίας δεν ταυτοποιούνται ως έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, αλλά υπονοείται ότι προέρχονται από παράνομη δραστηριότητα και πάντως χαρακτηρίζονται ως άγνωστης αιτίας και προέλευσης. Επιπλέον, η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (περί προσαύξησης περιουσίας) συγκροτεί τεκμήριο κι όχι διαθέσιμο στοιχείο, ενώ δε δύναται να έχει εφαρμογή σε νομικό πρόσωπο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, καθώς στην παρ. 4 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 προβλέπεται η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 έως και 28 του Ν.4172/2013, μόνο στα νομικά πρόσωπα και οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Τέλος, η προσαύξηση περιουσίας προσδιορίζεται και φορολογείται χωριστά και δεν αθροίζεται με τα λοιπά έσοδα του φορολογούμενου (επιχείρημα από τη ΔΕφΘ 2080/2022), ενώ δεν υπάγεται σε ΦΠΑ, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 αντικείμενο του φόρου είναι γνωστής προέλευσης αγαθά, υπηρεσίες και έσοδα. Ακόμη κι αν τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας της ήταν δυνατό να προστεθούν στα ακαθάριστα έσοδά της, δεν θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση για τον προσδιορισμό των εκροών της. {...} Είναι σαφές, εν προκειμένω ότι, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, αποτέλεσαν αυτόματα τις φορολογητέες εκροές της και συνεπώς τη βάση υπολογισμού του φόρου, χωρίς καμία ιδιαίτερη σχετική κρίση-αιτιολογία για το ύψος τους (ad hoc Σ.τ.Ε. 3338/2011) και μάλιστα όταν τα ακαθάριστα έσοδα προέκυψαν από την άθροιση των πιστώσεων άγνωστης προέλευσης και αιτίας, ποσά για τα οποία δεν συνάγεται (και δεν αιτιολογείται) ότι σχετίζονται με πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, ώστε να συνάγεται ότι αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000, αντικείμενο επιβολής Φ.Π.Α.».

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν προχώρησε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας στη φορολογία εισοδήματος, και κατ'επέκταση των φορολογητέων εκροών της στη φορολογία Φ.Π.Α., κατ'επίκληση της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), περί προσαύξησης περιουσίας, αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ήτοι με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και ειδικότερα από τις πιστώσεις που διενεργήθηκαν μέσω των Επαγγελματικών Λογαριασμών της, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα της υπόχρεου, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτήν, όπως υποχρεούτο, καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) μετά από σχετική πρόσκληση.

Επειδή, 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. Σύμφωνα με τα ανωτέρω το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται είτε με κάθε διαθέσιμο στοιχείο είτε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διαζευκτικά όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. Είναι εμφανές ότι η σχετική διάταξη παρέχει τη διακριτική ευχέρεια στη Φορολογική Αρχή, στην επιλογή του προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, είτε με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, είτε με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω το εισόδημα της νομικής οντότητας προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κάνοντας χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου (δεδομένα από τους λογαριασμούς όψεως που τηρεί), καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) μετά από σχετική πρόσκληση στη φορολογική αρχή και δεν αιτιολόγησε τις πιστώσεις της στους εμπορικούς τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου (δεδομένα από τους λογαριασμούς όψεως που τηρεί) στη φορολογία εισοδήματος, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και λήφθηκαν υπόψη αυτοτελώς στη φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τον ισχύον νομοθετικό (Ν.2859/2000) και διοικητικό πλαίσιο και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, διαχρονικά, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις (κάθε διαθέσιμο στοιχείο), λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, ειδικά δε στο βαθμό που δεν παρέχεται καμία εξήγηση από την ελεγχόμενη οντότητα, ως προς τη φύση των συγκεκριμένων ακαθαρίστων εσόδων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, για μη νόμιμο προσδιορισμό και έλλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1.-31.12.2018, 1.1.-31.12.2019 και 1.1.-31.12.2020 δε γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, για τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, των κρινόμενων φορολογικών περιόδων, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός από την προσφεύγουσα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στο «.....», Τ.Κ., ήτοι την επικύρωση των με αριθμό, α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2019 και γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018.

Φορολογική περίοδος 01.01-31.12.2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	13.000,00	53.680,65	53.680,65	40.680,65
Αξία φορολογητέων εισροών	34.066,67	11.379,57	11.379,57	(22.687,10)
Φόρος εκροών	3.120,00	12.883,36	12.883,36	9.763,36
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.176,00	2.731,10	2.731,10	(5.444,90)
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.056,00			(5.056,00)
Χρεωστικό υπόλοιπο		10.152,26	10.152,26	10.152,26
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022		5.076,13	5.076,13	5.076,13
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.228,39	15.228,39	15.228,39
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.056,00			(5.056,00)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

2) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2019.

Φορολογική περίοδος 01.01-31.12.2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	64.192,00	176.434,10	176.434,10	112.242,10
Αξία φορολογητέων εισροών	58.189,75	60.913,37	60.913,37	2.723,62
Φόρος εκροών	15.406,08	42.344,18	42.344,18	26.938,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.013,24	14.619,21	14.619,21	(4.394,03)
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.607,16			(3.607,16)
Χρεωστικό υπόλοιπο		27.724,97	27.724,97	27.724,97
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022		13.862,49	13.862,49	13.862,49
Σύνολο φόρου για καταβολή		41.587,46	41.587,46	41.587,46
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.607,16			(3.607,16)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

3) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2020.

Φορολογική περίοδος 01.01-31.12.2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	55.154,34	131.924,53	131.924,53	76.770,19
Αξία φορολογητέων εισροών	36.958,48	41.606,75	41.606,75	4.648,27
Φόρος εκροών	12.548,78	30.196,71	30.196,71	17.647,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.577,72	9.388,16	9.388,16	(6.189,56)
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.028,94			(3.028,94)
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.808,55	20.808,55	20.808,55
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν. 4987/2022		10.404,28	10.404,28	10.404,28
Σύνολο φόρου για καταβολή		31.212,83	31.212,83	31.212,83
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.028,94			(3.028,94)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

