



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-11-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2422

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 «.....», που εδρεύει στο «.....», Τ.Κ., κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 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 δι' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολή Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 7.998,38€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 3.999,19€, ήτοι συνολικά ποσό **11.997,57€**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολή Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 20.686,70€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 10.343,35€, ήτοι συνολικά ποσό **31.030,05€**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολή Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος, ύψους 10.800,32€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 5.400,16€, ήτοι συνολικά ποσό **16.200,48€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 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 Φορολογίας Εισοδήματος 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 τους ιδίους. Παράλληλα, διαπιστώθηκε ότι: 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 φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, στο ποσό των 30.380,65€, 155.684,10€ και 125.189,13€, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κάνοντας χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, καθόσον η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) μετά από σχετική πρόσκληση. Ακολούθως, σύμφωνα, με τα οριζόμενα στα άρθρα 21, 22 και 23 του Ν. 4172/2013, από τις δηλωθείσες δαπάνες, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ποσά των 9.793,79€ και 22.983,96€, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα.

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

Αντιφατική και παράνομη η ελεγκτική μέθοδος, μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της νομικής οντότητας.

Δεύτερος λόγος

Ανεφάρμοστη η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 περί «προσαύξησης περιουσίας» στα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Τρίτος λόγος

Δεν τηρήθηκαν οι κανόνες ελέγχου περί «προσαύξησης περιουσίας» καθόσον η νομική οντότητα εκλήθη να αιτιολογήσει ποσά πιστώσεων κάτω των χιλίων ευρώ(1.000,00€).

Τέταρτος λόγος

Η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

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: **A.** Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. **B.** 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, με το άρθρο 13 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στην εγκύκλιο Ε. 2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013» διευκρινίσθηκαν τα εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. **Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. [...]** 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) {...} γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. {...} Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου

28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων. 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 δύνανται 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος 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. Ο έλεγχος αντιστόιχησε όλες τις πιστώσεις που προέρχονται από αντίστοιχη χρέωση κάποιου άλλου λογαριασμού της ελεγχόμενης ώστε να εξαιρέσει από την συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση όλες τις σχετικές κινήσεις. Στην συνέχεια συνέκρινε το σύνολο των πιστώσεων-καταθέσεων κάθε πελάτη ξεχωριστά με το ποσό που καταγράφεται ως έσοδο από τον συγκεκριμένο πελάτη στις υποβληθείσες ΜΥΦ ή στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Στις περιπτώσεις που το σύνολο των πιστώσεων υπερβαίνει το ποσό που δηλώθηκε στις ΜΥΦ ή στους ανακεφαλαιωτικούς, ο έλεγχος θεωρεί το συνολικό ποσό των πιστώσεων-καταθέσεων του συγκεκριμένου πελάτη ως ακαθάριστο έσοδο της ελεγχόμενης από τον συγκεκριμένο πελάτη. Στην αντίθετη περίπτωση ως ακαθάριστο έσοδο ο έλεγχος αποδέχεται το ποσό που αναγράφεται στις ΜΥΦ. 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 45231/20-4-2017, 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). {...} Προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της νομικής οντότητας, στο ποσό των 30.380,65€, 155.684,10€ και 125.189,13€, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κάνοντας χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, καθόσον η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) μετά από σχετική πρόσκληση και δεν αιτιολόγησε τις πιστώσεις, κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 73 «Πωλήσεις Υπηρεσιών»	2.800,00
Έντυπο Ν -Κωδ. 015 -Ακαθάριστα Έσοδα Χρήσης Μ.Υ.Φ Εσόδων 2018	2.800,00
Ανακεφαλαιωτικοί Παραδόσεων	0,00
Περιοδικές ΦΠΑ (κωδ. 342)	0,00
Σύνολο Πιστώσεων Ενοποιημένων Λογ/μών Όψεως	34.200,00
Σύνολο Πιστώσεων εκτός εμβασμάτων πελατών και χρεώσεων Προερχόμενων από τους λογαριασμούς όψεως της ελεγχόμενης	34.200,00
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου = (Βιβλία = Έντυπο Ν+ Πιστώσεις αποφορολογημένες (34.200,00/1,24))= 2.800,00+27.580,65=	30.380,65

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 71 «Πωλήσεις προϊόντων»	6.094,00
Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 73 «Πωλήσεις Υπηρεσιών»	71.428,16
Έντυπο Ν -Κωδ. 015 -Ακαθάριστα Έσοδα Χρήσης Μ.Υ.Φ Εσόδων 2019	77.522,16
Ανακεφαλαιωτικοί Παραδόσεων	64.160,00
Περιοδικές ΦΠΑ (κωδ. 342)	10.300,00
Παραδόσεις Ισοζύγιο (71-02 + 73-02)	13.000,00
Σύνολο Πιστώσεων Ενοποιημένων Λογ/μών Όψεως	13.000,00
Σύνολο Πιστώσεων εκτός εμβασμάτων πελατών και χρεώσεων από τους λογαριασμούς όψεως της ελεγχόμενης	96.920,80€
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου = (Βιβλία=Έντυπο Ν>(ΜΥΦ+ Παραδόσεις) + Διαφορά Πιστώσεων Αποφορολογημένες με συντελεστή 24%)= 77.522,16+ 78.161,94 (96.920,80/1,24)=	155.684,10€

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»	12.736,99
Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 72 «Πωλήσεις Αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»	19.000,00
Ισοζύγιο Λογιστικής- Λογ. 73 «Πωλήσεις Υπηρεσιών»	28.179,70
Έντυπο Ν -Κωδ. 015 -Ακαθάριστα Έσοδα Χρήσης Μ.Υ.Φ Εσόδων 2019	59.908,88
	54.936,41

Ανακεφαλαιωτικοί Παραδόσεων	2.599,20
Περιοδικές ΦΠΑ (κωδ. 342)	2.599,20
Παραδόσεις Ισοζύγιο (73-02)	2.209,20
Σύνολο Πιστώσεων Ενοποιημένων Λογ/μών Όψεως	105.054,06

Σύνολο Πιστώσεων εκτός εμβασμάτων πελατών και χρεώσεων από τους λογαριασμούς όψεως της ελεγχόμενης 80.102,71€

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου = (Βιβλία>Έντυπο Ν>(ΜΥΦ+ Παραδόσεις) + Διαφορά Πιστώσεων Αποφορολογημένες με συντελεστή 13%,24%)=
=59.916,69+65.272,44((80.102,71*89,29%/1,24)+
(80.102,71*10,71%/1,13))= 125.189,13€.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται ότι: «Εν προκειμένω, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της και ακολούθως (αυτόματα) των εκροών της υποτίθεται ότι διενεργήθηκε (κατά τη ρητή δήλωση της ελεγκτικής αρχής) συλλήβδην δυνάμει της διάταξης του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4172/2013. Έμμεση όμως τεχνική δεν εφαρμόστηκε κι επομένως απομένει μόνο ο προσδιορισμός με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (που ούτε σ'αυτόν αναφέρεται πάντως ρητά, ειδικά κι εμπειριστατωμένα η έκθεση Ελέγχου). **Διαθέσιμο στοιχείο** θα μπορούσε να είναι η συγκεκριμένη ελεγκτική διαπίστωση ότι παρείχανε υπηρεσίες για τις οποίες εισπράξαν αμοιβή, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων (υποπίπτοντας στην παράβαση του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013). Στην περίπτωση αυτή όμως, όπως έχει κριθεί στην υπόθεση από το Σ.τ.Ε. 2691/2019, η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις - Σ.τ.Ε. 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό (που ανευρέθη στον τραπεζικό του λογαριασμό), ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και να ταυτοποιηθεί, συνεπώς η πηγή ή η αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη σε δραστηριότητα του ελεύθερου επαγγελματία. Στην υπόθεσή της δεν συντρέχουν οι παραπάνω όροι. Αντιθέτως 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.»

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα προβάλλει γενικά και αόριστα ότι: α) η ελεγκτική αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στην παραγραφο 1 του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022, χωρίς να αιτιολογεί τον ισχυρισμό της και β) αγνόησε ότι, στην εν λόγω παράγραφο του άρθρου που επικαλείται αναφέρεται ότι, «ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος νομικών προσώπων, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου», όπως διενεργήθηκε στην παρούσα περίπτωση, από τον έλεγχο.

Επειδή, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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. (Ν. 4172/2013). 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 και δεν αιτιολόγησε τις πιστώσεις στους τραπεζικούς επαγγελματικούς λογαριασμούς της.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς

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, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίο».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται

σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο». Στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου».

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, με την περίπτωση ιη' του άρθρου 62 του Ν. 4446/2016 αναφέρεται ότι: «Ως «Επαγγελματικός Λογαριασμός» ορίζεται ο λογαριασμός που τηρείται σε Πάροχο Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, μέσω του οποίου διενεργούνται συναλλαγές που αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου».

Επειδή, από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης (σελίδα) και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι: «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 45231/20-4-2017, 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 ή του ποσού του κωδικού 015 του εντύπου Ν (το μεγαλύτερο από τα δύο) με το ποσό που απομένει από το σύνολο των εισροών (πιστώσεων) όλων των λογαριασμών όψεως της ελεγχόμενης οντότητας, 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). Παρέλκει να αναφέρουμε ότι το ποσό αυτό υπολογίζεται αποφορολογημένο με τον συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι εκροές της ελεγχόμενης, με τον συντελεστή Φ.Π.Α. όπως αυτός προκύπτει από τις υποβληθείσες ΜΥΦ. {...} Από τον έλεγχο, προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σε 30.380,65€, 155.684,10€ και 125.189,13€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, καθότι δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία αξίας) στον έλεγχο, μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της γενικά, αόριστα και ατεκμηρίωτα επικαλείται ότι: «Εν προκειμένω, ο έλεγχος στηρίζεται σε δύο αθεράπευτα αντιφατικές νομικές βάσεις. Επικαλείται, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4172/2013 και ταυτόχρονα εφαρμόζει τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). {...} 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. Τέλος, η προσαύξηση περιουσίας προσδιορίζεται και φορολογείται χωριστά και δεν αθροίζεται με τα λοιπά έσοδα του φορολογούμενου από την επιχειρηματική του δραστηριότητα (επιχείρημα από τη ΔΕφΘ 2080/2022). {...} Τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (όπως η επιχείρησή της) δεν δύναται να τύχει εφαρμογής το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013. Επομένως ο χαρακτηρισμός των επίμαχων ποσών πιστώσεων, ως άγνωστης προέλευσης και συνακόλουθα η μη τεκμηρίωση ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα αφαιρεί το νόμιμο έρεισμα και το ουσιαστικό υπόβαθρο του ελέγχου και καθιστά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της και συνακόλουθα των φόρων κ.λ.π. επιβαρύνσεων μη νόμιμο. {...} Στις υποθέσεις προσαύξησης

περιουσίας, μέσω πιστώσεων ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία των ποσών, ώστε να είναι σε θέση να υποδείξει στη φορολογική αρχή την αιτία ή πηγή και να παράσχει πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του μεταβολής. Όμως μια τέτοια απαίτηση για μικρά ποσά, για τα οποία μετά από χρόνια (οπότε και διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος) είναι απίθανο ο φορολογούμενος να θυμάται ή να έχει κρατήσει αποδεικτικά στοιχεία δικαιολόγησης, συνιστά, κατά το Σ.τ.Ε. 884/2016, υπέρμετρο και δυσανάλογο βάρος απόδειξης για το φορολογούμενο».

Επειδή, εν προκειμένω για τον έλεγχο και τον εντοπισμό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας η Φορολογική Αρχή έκανε χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου εφαρμόζοντας παράλληλα τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν διατυπώνεται κρίση περί ύπαρξης «προσαύξησης περιουσίας», ούτε γίνεται λόγος για εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με εισοδήματα περί «προσαύξησης περιουσίας». Αντιθέτως, ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, που παραθέτει αυτούσιο το περιεχόμενο των σχετικών πληροφοριακών εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ότι, 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 45231/20-4-2017 Κ.Υ.Α., οι συναλλαγές που διενεργούνται μέσω του Επαγγελματικού Λογαριασμού αφορούν αποκλειστικά την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου. Στο πλαίσιο αυτό όλες οι πιστώσεις στους λογαριασμούς όψεως της προσφεύγουσας που έλαβαν χώρα μετά από αντίστοιχες καταθέσεις των και, για τις οποίες ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν προσκόμισε τα αντίστοιχα δικαιολογητικά ή αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν τις συγκεκριμένες πιστώσεις, θεωρήθηκαν έσοδα αποκλειστικά από την «επιχειρηματική δραστηριότητα» της επιχείρησης, χωρίς όμως να είναι εφικτή η αντιστοίχισή τους με συγκεκριμένες συναλλαγές- φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν προχώρησε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, 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 και επιπλέον δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία) μετά από σχετική πρόσκληση.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως εκ τούτου, προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα, κόστος πωλήσεων, μικτό και καθαρό λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα, βάσει δηλώσεων, ελέγχου και παρούσας απόφασης, για κάθε κρινόμενο φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2018)

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	2.800,00	30.380,65	30.380,65	27.580,65
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	2.800,00	30.380,65	30.380,65	27.580,65
Μείον: Δαπάνες	656,67	656,67	656,67	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	2.143,33	29.723,98	29.723,98	27.580,65

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2019)

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	77.522,16	155.684,10	155.684,10	78.161,94
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	77.522,16	155.684,10	155.684,10	78.161,94
Μείον: Δαπάνες	78.683,31	69.489,52	69.489,52	(9.193,79)
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(1.161,15)	86.194,58	86.194,58	87.355,73

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2020)

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	59.908,88	125.189,13	125.189,13	65.280,25
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	6.059,98	6.059,98	6.059,98	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	53.848,90	119.129,15	119.129,15	65.280,25
Μείον: Δαπάνες	97.111,77	74.127,81	74.127,81	(22.983,96)
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(43.262,87)	45.001,34	45.001,34	88.264,21

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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 Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 και γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 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' αριθμ Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ-ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		2.143,33	29.723,98	29.723,98	27.580,65
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				7.998,38
	Χρεωστικό ποσό	621,57	8.619,95	8.619,95	
Τέλος επιτηδεύματος		166,67	166,67	166,67	0,00
Προκαταβολή φόρου		310,79	310,79	310,79	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			3.999,19	3.999,19	3.999,19
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.099,03	13.096,60	13.096,60	11.997,57
	για επιστροφή				

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' αριθμ Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑ- ΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			86.194,58	86.194,58	86.194,58
Ή Ζημία		1.161,15			(1.161,15)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	310,79			20.686,70
	Χρεωστικό ποσό		20.375,91	20.375,91	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			10.343,35	10.343,35	10.343,35
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	489,21	31.519,26	31.519,26	31.030,05
	για επιστροφή				

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' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑ- ΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			45.001,34	45.001,34	45.001,34
Ή Ζημία		43.262,87			(43.262,87)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				10.800,32
	Χρεωστικό ποσό		10.800,32	10.800,32	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022			5.400,16	5.400,16	5.400,16
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	800,00	17.000,48	17.000,48	16.200,48
	για επιστροφή				

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.