



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1339**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **26-1-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, με διεύθυνση άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ΘΕΣΗ ΜΥΚΟΝΟΥ κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	14-12-2022	Εισόδημα	2016	112.346,06€
2	14-12-2022	Εισόδημα	2017	4.566,74€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14-12-2022 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-1-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / **14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **63.651,91€**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου **58** του ΚΦΔ, συνολικού ποσού **31.825,96€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού **16.868,19€**.

2) Με την με αριθ. / **14-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **3.060,75€**, πλέον τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων, ποσού **99,00€**, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου, ποσού **19,80€**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου **58** του ΚΦΔ, ποσού **765,19€**, πλέον τελών χαρτοσήμου άρθρου **58** του ΚΦΔ, ποσού **9,90€**, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του προστίμου τελών χαρτοσήμου, ποσού **1,98€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **610,13€**.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι οι «.....». Η προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **3** του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της με αριθ. / 0/7171/ **4-8-2021** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η οποία εκδόθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ, αντίστοιχα, των φορολογικών ετών **2016** και **2017**.

Φορολογικό έτος 2016

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπίστωσε αποκρυβέντα έσοδα ακίνητης περιουσίας, εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων καθώς και μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για τις οποίες καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές. Προέβη δε σε προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας (Αριθ. Απόφασης / **31-10-2022**), όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου **27** του ΚΦΔ, εφόσον διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. **1** περ. β' του άρθρου **28** του ν.4172/2013.

Φορολογικό έτος 2017

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπίστωσε αποκρυβέντα έσοδα ακίνητης περιουσίας, εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης, καθώς και μη ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοση των φορολογικών στοιχείων. Προέβη δε σε προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζοντας τις γενικές διατάξεις.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. πρωτ./ 4-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ./ 25-11-2022 Υπόμνημα.

Κατόπιν αξιολόγησης του ανωτέρω υπομνήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προέβη στην έκδοση των με αριθ./ 14-12-2022 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 & 2017, αντίστοιχα, καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2022 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ολική ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου να προσδιορίσει ΦΕΦΠ για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων διατάξεων. Εν προκειμένω, η υποτιθέμενη περιουσιακή προσαύξηση φέρεται να συνήχθη από σχετικές τραπεζικές καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς να θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή ως προερχόμενη από ορισμένη πηγή ή αιτία, η οποία δεν ήταν διαρκής ή / και σταθερή. Η πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών δεν ταυτοποιήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, ούτε αναζητήθηκε αλλά ούτε και επιδιώχθηκε με νόμιμα αποδεικτικά μέσα η ταυτοποίηση της πηγής προέλευσης των καταθέσεων. Επιπλέον, ο φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε υπόψη:
 - το από 27/12/1999 ιδιωτικό συμφωνητικό συμπληρώσεως όρων καταρτισθείσας εμπορικής μίσθωσης
 - το από 14/3/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού
 - το από 26/11/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΛΗΜΜΕΛΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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) [...], ή

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

γ) [...]

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) ...,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

...

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» αναφέρεται ότι:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

...

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- ...

• **Δαπάνες.** Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

...

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

[...]

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

[...]

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

[...]

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

[...]

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλισθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **Ε.2015/2020** «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «**1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.**

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

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

πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. **Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), [...] ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.**

4. ...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

-ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) ..., ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

[...]

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.».

Επειδή, η προθεσμία υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, έληγε εντός του έτους 2017. Συνεπώς, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει της παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, συμπληρώνεται ως προς το φορολογικό έτος 2016, την **31-12-2022**.

Επειδή, η με αριθ. προβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ εκδόθηκε την **14-12-2022**.

Επειδή, στις **14-12-2022** τα αποτελέσματα του ελέγχου απεστάλησαν με συστημένη επιστολή (RE.....GR), βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση, όπως αυτή προκύπτει από το μητρώο TAXIS, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/14-12-2022 διαβιβαστικό. Συνεπώς, η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, ήτοι εν προκειμένω στις **30-12-2022**. Επικουρικά, στις 16-12-2022. Η παραπάνω κοινοποίηση γνωστοποιήθηκε στο δηλωθέν mail της προσφεύγουσας (.....), η οποία ενημερώθηκε ότι: «Απεστάλησαν με συστημένη επιστολή (RE.....GR) οι από 14/12/2022 εκθέσεις ελέγχου και οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου. Παρακαλούμε για την παραλαβή από το ταχυδρομείο». Το μήνυμα αναγνώστηκε την **19/12/2022**, ήτοι εμπρόθεσμα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 8 - 12, της από 14-12-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρεται ότι:

- «Για τις τραπεζικές καταθέσεις που αφορούν την ελεγχόμενη χρήση, η ελεγχόμενη με την υπ' αρ. πρωτ./10-6-2022 απάντηση αιτιολόγησε τις καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ως εξής:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ
15/1/2016	4.860,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την κ. που τυγχάνει συγγενής μου
22/1/2016	1.000,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την κ. που τυγχάνει φίλη μου
16/5/2016	200,00	Πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό μου για λογαριασμό του κ ^{ου} και αφορά επιδόματα και βοηθήματα, ο οποίος είναι υπό την προστασία μου λόγω θεμάτων υγείας και λόγω μη ύπαρξης ενεργού τραπεζικού λογαριασμού του.
27/5/2016	6.560,00	Ως άνω
30/5/2016	890,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
22/6/2016	150,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης
12/7/2016	4.500,00	Έλαβα έμβασμα από τους γονείς του πελάτη μου διότι έχασε το πορτοφόλι του και έπρεπε να εξοφληθώ την ενοικίαση του οχήματος όπως επίσης και να καλύψει τις υπόλοιπες ανάγκες του.
13/7/2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
2/8/2016	1.500,00	Εξόφληση λογαριασμού ενοικίασης και δανείου
25/8/2016	1.100,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με τον κ. που είναι οικείο πρόσωπο

1 Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν δύο (2) επώνυμες καταθέσεις του, συνολικού ποσού 6.760,00 €. Η ελεγχόμενη υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της, αφορούσαν επιδόματα και βοηθήματα του κ^{ου} Δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της.

Ο καταθέτης με Α.Φ.Μ. δηλώνει για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ότι διέμενε για πέντε (5) μήνες σε ακίνητο 25,00 τ.μ. της ελεγχόμενης ως φιλοξενούμενος και δηλώνει διεύθυνση «..... ΤΘ ΜΥΚΟΝΟΣ». Η ελεγχόμενη τα επόμενα φορολογικά έτη τον δηλώνει ως μισθωτή. Τα χρήματα κατατέθηκαν από τον ίδιο τον κ^ο και όχι από άλλους ως βοηθήματα και ο λόγος κατάθεσης των χρηματικών ποσών είναι η καταβολή μισθωμάτων για την χρήση ακινήτου της ελεγχόμενης.

Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
16/5/2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
27/5/2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.560,00
		ΣΥΝΟΛΟ	6.760,00

Συνεπώς η ελεγχόμενη εισέπραξε μίσθωμα από ακίνητα ποσού 6.760,00 €.

Ο έλεγχος θα προσθέσει ποσό 6.760,00 € ως έσοδο ακίνητης περιουσίας.

• Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε επώνυμη τραπεζική κατάθεση ποσού 1.000,00 € από την κ^α Η ελεγχόμενη υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν αφορούν επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση που της είχε κάνει. Δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της. Δεν απέστειλε συμφωνητικό σύναψης δανείου, ή τραπεζική κατάθεση του ποσού που κατατέθηκε από την ελεγχόμενη στην κ^α για λόγους διευκόλυνσης και ούτε η αιτιολογία αναφέρει κάτι από τα ισχυριζόμενα.

Η καταθέτρια με Α.Φ.Μ. εργάζεται το ελεγχόμενο φορολογικό έτος στην Μύκονο και συγκεκριμένα στην επιχείρηση Α.Ε. με ΑΦΜ Η καταθέτρια και το επόμενο φορολογικό έτος που εργάζεται στην ίδια επιχείρηση, καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης.

Συνεπώς το ποσό 1.000,00 € είναι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

• Η ελεγχόμενη σε πλείστες περιπτώσεις αναφέρει ότι έκανε οικονομικές διευκολύνσεις σε διάφορους καταθέτες. Δεν απέστειλε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πράγματι είχαν γίνει αυτές οι οικονομικές διευκολύνσεις, τον χρόνο, το ύψος της διευκόλυνσης καθώς και του τρόπου και χρόνου αποπληρωμής. Από πουθενά δεν αποδεικνύεται ότι τα ποσά που κατατέθηκαν αφορούν επιστροφές χρημάτων από οικονομική διευκόλυνση. Συγκεκριμένα αναφέρονται:

..... ποσό 4.860,00 €

..... ποσό 1.100,00 €

Συνεπώς το ποσό 5.960,00 € είναι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

- 4 Για τον με ποσό κατάθεσης 4.500,00 € ισχυρίστηκε ότι έλαβε έμβασμα από τους γονείς του πελάτη της διότι έχασε το πορτοφόλι του και έπρεπε να εξοφληθεί την ενοικίαση του οχήματος όπως επίσης και να καλύψει τις υπόλοιπες ανάγκες του. Δεν διευκρίνισε ποιο είναι το ποσό της ενοικίασης οχήματος και ποιο είναι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε. Δεν απέστειλε ούτε το μισθωτήριο συμβόλαιο με τον πελάτη. Σε κάθε περίπτωση παραδέχεται ότι ο κ^{ος} είναι πελάτης της και το χρηματικό ποσό κατάθεσης αφορά έσοδο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Συνεπώς εισέπραξε από πελάτη ποσό 4.500,00 € για το οποίο δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.629,03 € πλέον Φ.Π.Α. 870,97 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου Νόμου και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ..
- 5 Για την με ποσό κατάθεσης 1.500,00 € ισχυρίστηκε ότι έλαβε τα χρήματα για την εξόφληση του λογαριασμού ενοικίασης και δάνειο. Δεν διευκρίνισε ποιο είναι το ποσό της ενοικίασης οχήματος και ποιο είναι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε. Δεν απέστειλε το φορολογικό στοιχείο ούτε το μισθωτήριο συμβόλαιο με την πελάτισσα. Σε κάθε περίπτωση παραδέχεται ότι η κ^α είναι πελάτισσά της και το χρηματικό ποσό κατάθεσης αφορά έσοδο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Συνεπώς εισέπραξε από πελάτη ποσό 1.500,00 € για το οποίο δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 1.209,68 € πλέον Φ.Π.Α. 290,32 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ..

Από τον έλεγχο των δεδομένων των δηλώσεων και των τηρούμενων βιβλίων καθώς και των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων διαπιστώθηκαν τα εξής:

- **Ως προς τα έσοδα:**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 3 και 4, του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), διαπιστώθηκε ότι: **Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις.**

Τα βιβλία της ελεγχόμενης τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις.

Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Η ελεγχόμενη καταχώρησε ορθά τα φορολογικά στοιχεία εσόδων στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

β. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου δελτία αποστολής. Η ελεγχόμενη έχει την υποχρέωση να συντάσει με τους πελάτες της μισθωτήρια συμβόλαια. Από την υπηρεσία ζητήθηκε με την υπ' αρ. πρωτ. /9-5-2022 πρόσκληση να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου γνήσια αντίγραφα σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή των μισθωτηρίων συμβολαίων που εξέδωσε προς τους πελάτες της για την περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017. Η ελεγχόμενη απέστειλε υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει ότι «τηρώ ανελλιπώς σε αρχείο τα έντυπα μισθωτηρίων συμβολαίων ενοικίασης οχημάτων μεταξύ της επιχείρησής μου και των πελατών μου. Στο τέλος κάθε σεζόν απλά δε τα διαφυλάσσω.

γ. Επαλήθευση των επιστροφών και εκπώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.

Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία επιστροφών ή εκπώσεων.

δ. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών.

Τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά.

Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. απλογραφικά βιβλία της, ποσό ακαθάριστων εσόδων 58.459,32 € και έχει μεταφέρει επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τα ποσά.

Από τα αριθμητικά δεδομένα του απλογραφικού βιβλίου, προκύπτουν τα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα:

ΚΑΤΑΣΤΡΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ
Ακαθάριστα έσοδα	58.459,32
Δαπάνες	95.922,97
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-37.463,65

Το καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό είναι -37.463,65 €. Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε φορολογική αναμόρφωση με ποσό δαπανών μη εκπιπτόμενων 4.105,56 € και το τελικό καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό είναι ποσού -33.358,09 €.

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ενώ υπάρχει η υποχρέωση, δεν χρησιμοποίησε μέσα πληρωμής (POS) με κάρτα για την ολοκλήρωση των πράξεων πληρωμής που πραγματοποιούν καταναλωτές της περ. α' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 5/8/2016 στην έδρα της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 1.120,80 € καθαρής αξίας 903,87 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 216,93 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ./5-10-2016 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 250,00 €.

Ως προς τα έξοδα:

Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της και έχει μεταφέρει στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος ποσό δαπανών 95.922,97 €.

Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε φορολογική αναμόρφωση με ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών 4.105,56 €, για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, αλλά δεν τις προσδιόρισε στον έλεγχο.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν χρησιμοποιούσε για τις συναλλαγές της, τους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Οι εξοφλήσεις των υποχρεώσεών της γινόταν με τραπεζική κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών της.

Τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώνονται με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών, που προέκυψαν από τον έλεγχο και τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Αναλυτικά από τον έλεγχο των δαπανών προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Καταχωρήθηκαν στο απλογραφικό βιβλίο αγορές των οποίων τα φορολογικά στοιχεία είναι άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ και δεν προσκομίσθηκε η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνεπώς δεν εκπίπτει η επιχειρηματική δαπάνη σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013. **Αναλυτικά:**

2.

ΗΜΕΡ	ΑΡ. ΤΙΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
-------------	----------------	--------------------	--------------------	---------------------

31/5/2016	.....	.....	563,37	Απόδειξη είσπραξης 250,00 € μετρητά
28/6/2016	.....	.....	580,65	
25/7/2016	.....	.....	268,82	Αξία 4.032,26. Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
3/8/2016	.....	.....	193,55	Αξία 3.629,04 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
3/8/2016	.....	.....	129,03	Αξία 2.419,36 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
17/10/2016	.....	.....	3.387,10	Τραπεζική κατάθεση ποσού 2000 €
		ΣΥΝΟΛΟ	5.122,52	

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες τις δαπάνες ποσού **5.122,52** ευρώ.

3. Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα εξής φορολογικά στοιχεία:

ΗΜΕΡ	ΑΡ. ΤΙΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
01/07/2016	1	.....	500,00	
01/07/2016	2	.....	500,00	
31/12/2016		.....	348,45	80,15
31/12/2016		.....	167,22	38,56
31/12/2016		.....	700,61	163,77
31/12/2016		.....	78,94	18,16
31/12/2016		.....	35,20	8,45
31/12/2016		.....	372,79	87,61
31/12/2016		.....	106,59	25,58
31/12/2016		.....	129,98	30,72
31/12/2016		.....	38,71	9,29
31/12/2016		.....	6,46	1,54
31/12/2016		.....	70,53	16,22
31/12/2016		.....	111,67	25,68
31/12/2016		.....	1,60	0,39
31/12/2016		.....	81,30	18,7
31/12/2016		.....	2,58	0,62
		ΣΥΝΟΛΟ	3.252,63	525,44

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες τις δαπάνες ποσού **3.252,63** ευρώ πλέον **Φ.Π.Α. 525,44 €**.

4. Η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της και μετέφερε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος ποσό δαπάνης 24.874,73 € για αμοιβές προσωπικού. Δεν απέστειλε κανένα στοιχείο των εργαζομένων ή καταβολής των εισφορών κ.λπ.

Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες δαπάνες ποσού **24.874,73 €**.

5. Η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες που αφορούν το αυτοκίνητο με αρ. κυκλ. και κυβ. εκατ. 1995, το οποίο δηλώνει ότι το χρησιμοποιεί για προσωπική της εξυπηρέτηση. Το τιμ. /26-8-2016 δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και συνεπώς δεν εκπίπτει η επιχειρηματική δαπάνη και σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013.

ΗΜΕΡ	ΑΡ. ΤΙΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
26/8/2016	825,12	198,03	.....
26/8/2016	180,00	43,20	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	1.005,12	241,23	

Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπτόμενες δαπάνες ποσού **1.005,12 € πλέον Φ.Π.Α. 241,23 €.**».

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα της Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, βάσει της με Αριθ./ 31-10-2022 Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ./ 31-10-2022 σχετικής εισήγησης, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, λόγω του ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έθεσε η ίδια η προσφεύγουσα στη διάθεσή του, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας καταρτίζοντας Ισοζύγιο, όπου στην μία στήλη παρατίθενται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και στην έτερη στήλη οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων, ήτοι:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2016	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2016
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	0,00	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	0,95
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με διπλογραφικά βιβλία).	170.675,83	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με διπλογραφικά βιβλία).	308.800,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	58.459,32	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	30.900,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	40.919,06
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορ/των, α' ,β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	78.716,44
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	2.855,22
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	10.770,81
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	9.335,75
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	14.017,83	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων	

		επομένου/νων έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	15.539,32
	ΣΥΝΟΛΟ	274.052,98	ΣΥΝΟΛΟ 466.937,55
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2016		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	274.052,98		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	466.937,55		
Υπόλοιπο	-192.884,57		

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα κάτωθι στοιχεία:

α) το από 27/12/1999 ιδιωτικό συμφωνητικό συμπλήρωσης όρων καταρτισθείσας εμπορικής μισθώσεως

β) το από 14/3/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού

γ) το από 26/11/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου

ο έλεγχος έλαβε θέση επ' αυτών, όπως προκύπτει από τα όσα αναφέρονται στις σελίδες 25-26 της από 14-12-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καθότι τα είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ./ 25-11-2022 Υπόμνημα επί του με αριθ. πρωτ./ 4-11-2022 Σ.Δ.Ε.. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος επί των ανωτέρω στοιχείων αναφέρει ότι:

“....

1. *Απέστειλε Ιδιωτικό συμφωνητικό συμπλήρωσης όρων καταρτισθείσας εμπορικής μισθώσεως με ημερομηνία 27/12/1999 με το οποίο ο μισθωτής είχε υποχρέωση να καταβάλει στην εκμισθώτρια σαν αέρα το ποσό των 14.000.000 δρχ. σε δύο δόσεις κατά το έτος 2000.*

*Απέστειλε Ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής μισθώσεως με ημερομηνία 22/12/1999 με το οποίο ορίζεται μηνιαίο μίσθωμα 500.000 δρχ. πλέον τέλος χαρτοσήμου από 1/1/2000 έως την 31/12/2012. Η ελεγχόμενη αναγράφει ως υποσημείωση: 2000 6.000.000, 2001 6.000.000, 2002 (518), 2003 1618 * 12 = 19.416.*

ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Τα ποσά αυτά αποτελούν εισοδήματα από ακίνητη περιουσία τα οποία συμπεριλήφθηκαν ή όφειλαν να συμπεριληφθούν στις υποβληθείσες δηλώσεις των ετών που αυτά καταβάλλονται. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα δηλωθέντα εισοδήματα στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις από την χρήση 2001 και μετά. Για την προηγούμενη χρήση 2000 δεν μπορούν να ληφθούν μεμονωμένα τα εισοδήματα και όχι τα έξοδα της ελεγχόμενης.

2. *Απέστειλε το από 14/3/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού με τονμε το αιτιολογικό ότι της δάνεισε το ποσό των 80.000,00 €.*

ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: Σύμφωνα με το από 14/3/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού ο δάνεισε στην ελεγχόμενη άτοκα το έτος 2009 το ποσό των 80.000,00 € με την υποχρέωση της επιστροφής το έτος 2010. Επειδή το ποσό δεν καταβλήθηκε από την ελεγχόμενη διεκδικήθηκε δικαστικά η οφειλή. Με το από 14/3/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού η ελεγχόμενη αναγνωρίζει την οφειλή της και αποδέχεται να καταβάλλει το ποσό αυτό έως το τέλος του Οκτωβρίου 2012. Συνεπώς η ελεγχόμενη έλαβε και επέστρεψε το ποσό αυτό, και συνεπώς το αποτέλεσμα είναι ουδέτερο κατά τον υπολογισμό του διαθέσιμου εισοδήματος.

3. Απέστειλε το από 26/11/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου ποσού 70.000,00 € με τον

ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: Το ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου δεν φέρει βέβαιη χρονολογία διότι η βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής έχει σφραγίδα του χωρίς ημερομηνία θεώρησης και χωρίς σφραγίδα του υπαλλήλου που έκανε την βεβαίωση.

Το ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου υπήρχε υποχρέωση να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυκόνου και να καταβληθεί τέλος χαρτοσήμου ποσού 3% και ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου 20%. Η ελεγχόμενη ουδέποτε υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυκόνου το ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανείου.

Δεν απέστειλε κανένα στοιχείο πραγματικής καταβολής του ποσού αυτού, όπως τραπεζική κατάθεση στον λογαριασμό της ελεγχόμενης ή μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό του δανειστή.

Σαν όρος στο ιδιωτικό συμφωνητικό αναφέρεται ότι το δάνειο θα επιστραφεί σε δύο ισόποσες δόσεις των 35.000,00 €, στις 30/8/2016 και 30/8/2017. Ο έλεγχος είχε στην διάθεσή του τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης και δεν διαπιστώθηκαν αυτές οι μεταφορές, ούτε απέστειλε η ελεγχόμενη πιθανό άλλο τρόπο εξόφλησης. Δεν απεστάλη καμία αξίωση, διαταγή πληρωμής ή ένδικο μέσο απαίτησης εξόφλησης της υποχρέωσης επιστροφής του δανείου.

Επιπλέον από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων φορολογικού έτους 2015, του με Α.Φ.Μ. και της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι δεν δήλωσε ο μεν πρώτος την χορήγηση δανείου, ούτε η ελεγχόμενη την λήψη δανείου, ως όφειλαν στην περίπτωση που είχε πραγματοποιηθεί δανεισμός.

Συνεπώς πέραν της προσκόμισης του ιδιωτικού συμφωνητικού άτοκου δανείου μη βέβαιης χρονολογίας, δεν απεστάλη κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η ελεγχόμενη έλαβε πράγματι το ποσό των 70.000,00 € και τι ποσό επεστράφη κατά την ελεγχόμενη περίοδο.».

Φορολογικό έτος 2017

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 20 - 25, της από 14-12-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρεται ότι:

«...»

- Έγινε έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για το χρονικό διάστημα του ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος ενώ υπάρχει η υποχρέωση χρησιμοποίησε μέσα πληρωμής (POS) με κάρτα για την ολοκλήρωση των πράξεων πληρωμής που πραγματοποιούν καταναλωτές της περ. α' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 από το τέλος Αυγούστου και συγκεκριμένα η πρώτη εκκαθάριση καρτών είναι την 29/8/2017.

Διαπιστώθηκαν όμως επώνυμες καταθέσεις, εμβάσματα εξωτερικού μεταφορές ποσών, για τα οποία ζητήθηκε αιτιολόγηση. Απεστάλη σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4174/13 η υπ' αρ./27-5-2022 πρόσκληση αιτιολόγησης των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης.

Η ελεγχόμενη με την υπ' αρ. πρωτ./10-6-2022 απάντηση αιτιολόγησε τις καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ως εξής:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ
-----------------------	-----------------------	-----------------	------------------------

28/3/2017	.....	1.100,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την κ. που τυγχάνει φίλη μου
28/3/2017	.....	600,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την κ. που τυγχάνει φίλη μου
28/3/2017	.....	300,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την κ. που τυγχάνει φίλη μου
18/4/2017	.....	1.000,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με τον κ. που είναι οικείο πρόσωπο
24/5/2017	.....	300,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης
29/6/2017	.....	990,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης
20/7/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	12.000,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
1/8/2017	.....	400,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης
9/8/2017	.....	4.140,00	Εξόφληση υπολοίπου 140 € και έμβασμα από τους οικείους του πελάτη λόγω απώλειας των καρτών του
11/8/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.200,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
14/8/2017	.....	825,00	Εξόφληση πελατών ενοικίασης
28/8/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	603,00	Εξόφληση πελατών ενοικίασης
30/8/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.350,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
18/9/2017	.....	600,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης
26/9/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	320,00	Εξόφληση πελατών ενοικίασης
29/9/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	5.800,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
12/10/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	680,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
16/10/2017	.....	1.250,00	Πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό μου για λογαριασμό του κ ^{ου} .....και αφορά επιδόματα και βοηθήματα, ο οποίος είναι υπό την προστασία μου λόγω θεμάτων υγείας και λόγω μη ύπαρξης ενεργού τραπεζικού λογαριασμού του.
16/10/2017	.....	1.200,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου που έκανε ο εργαζόμενός μου αντί εμού και δήλωσε το όνομά του
16/10/2017	.....	727,96	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου που έκανε ο εργαζόμενός μου αντί εμού και δήλωσε το όνομά του
23/10/2017	.....	3.250,00	Πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό μου για λογαριασμό του κ ^{ου} και αφορά επιδόματα και βοηθήματα, ο οποίος είναι υπό την προστασία μου λόγω θεμάτων υγείας και λόγω μη ύπαρξης ενεργού τραπεζικού λογαριασμού του.
30/11/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.650,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών μου
30/11/2017	.....	1.000,00	Επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση με την αδερφή μου
28/12/2017	.....	1.000,00	Προκαταβολή για ενοικίαση του ακινήτου η οποία επεστράφη με μετρητά
29/12/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00	Η συναλλαγή αφορά κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό μου λογαριασμό προς κάλυψη των

			υποχρεώσεών μου
29/12/2017	.....	700,00	Προκαταβολή πελατών ενοικίασης

1 Η ελεγχόμενη δηλώνει τον με ΑΦΜ ως μισθωτή σε ακίνητο 25,00 τ.μ. για έξι μήνες με μηνιαίο μίσθωμα 200,00 € και συνολικό 1.200,00 €. Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν δύο (2) τραπεζικές καταθέσεις συνολικού ποσού 4.500,00 €. Η ελεγχόμενη υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της, αφορούσαν επιδόματα και βοηθήματα του κ^{ου} Δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της.

Συνεπώς η ελεγχόμενη εισέπραξε ποσό 4.500,00 € για μισθώματα και δήλωσε μικρότερο κατά 3.300,00 € (4.500,00 - 1.200,00).

Ο έλεγχος θα προσθέσει ποσό 3.300,00 € ως έσοδο ακίνητης περιουσίας.

2 Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε επώνυμη τραπεζική κατάθεση ποσού 2.000,00 € από την κ^α Η ελεγχόμενη υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν αφορούν επιστροφή χρηματικού ποσού από οικονομική διευκόλυνση που της είχε κάνει. Δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της. Δεν απέστειλε συμφωνητικό σύναψης δανείου, ή τραπεζική κατάθεση του ποσού που κατατέθηκε από την ελεγχόμενη στην κ^α για λόγους διευκόλυνσης και ούτε η αιτιολογία αναφέρει κάτι από τα ισχυριζόμενα. Η καταθέτρια με Α.Φ.Μ. εργάζεται το ελεγχόμενο φορολογικό έτος στην Μύκονο και συγκεκριμένα στην επιχείρηση Α.Ε. με ΑΦΜ Η καταθέτρια και το προηγούμενο φορολογικό έτος που εργαζόταν στην ίδια επιχείρηση καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης.

Συνεπώς το ποσό 2.000,00 € είναι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

3 Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν δύο (2) επώνυμες τραπεζικές καταθέσεις συνολικού ποσού 1.927,96 € από τον Η ελεγχόμενη υποστήριξε ότι η συναλλαγή αφορούσε κατάθεση χρημάτων από τον εργαζόμενο της στον τραπεζικό της λογαριασμό προς κάλυψη των υποχρεώσεών της. Από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων όμως διαπιστώθηκε ότι, τα χρήματα καταβλήθηκαν ως αμοιβή του εργαζόμενου της και αμέσως μετά τα χρήματα επιστρέφουν πίσω στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης. Άλλωστε η ίδια απέστειλε την συγκεκριμένη πληρωμή ως δικαιολογητικό της αμοιβής του εργαζόμενου. Ο έλεγχος δεν θα το συμπεριλάβει στα έσοδα της ελεγχόμενης αλλά δεν θα αναγνωρίσει την δαπάνη μισθοδοσίας.

4 Η ελεγχόμενη σε πλείστες περιπτώσεις αναφέρει ότι έκανε οικονομικές διευκολύνσεις σε διάφορους καταθέτες. Δεν απέστειλε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πράγματι είχαν γίνει αυτές οι οικονομικές διευκολύνσεις, τον χρόνο, το ύψος της διευκόλυνσης καθώς και του τρόπου και χρόνου αποπληρωμής. Από πουθενά δεν αποδεικνύεται ότι τα ποσά που κατατέθηκαν αφορούν επιστροφές χρημάτων από οικονομική διευκόλυνση. Συγκεκριμένα αναφέρονται:

..... ποσό 1.000,00 €

..... ποσό 1.000,00 €

Συνεπώς το ποσό 2.000,00 € είναι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

- 5 Για τον με ποσό κατάθεσης 1.000,00 € την 28/12/2017, ισχυρίστηκε ότι αφορά προκαταβολή για ενοικίαση ακινήτου η οποία επεστράφη με μετρητά. Δεν έχει θέσει στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο ποιος εκμίσθωσε σε ποιόν, σε ποιά δήλωση εκμίσθωσης αναφέρεται και σε κάθε περίπτωση η οποιαδήποτε επιστροφή με μετρητά δεν μπορεί να διαπιστωθεί και αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Συνεπώς το ποσό 1.000,00 € είναι προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και θα φορολογηθεί σύμφωνα με την παρ. 4. του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

- 6 Για τον με ποσό κατάθεσης 4.140,00 € ισχυρίστηκε ότι έλαβε έμβασμα από τους οικείους του πελάτη της διότι έχασε τις κάρτες του και έπρεπε να εξοφληθεί το υπόλοιπο της ενοικίασης οχήματος 140,00 €. Δεν διευκρίνισε ποιο είναι το ποσό της ενοικίασης οχήματος και ποιο είναι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε και για το ποσό των 4.000,00 € δεν αναφέρει τι αφορά ούτε απέστειλε κάποιο αποδεικτικό. Δεν απέστειλε ούτε το μισθωτήριο συμβόλαιο με τον πελάτη. Σε κάθε περίπτωση παραδέχεται ότι ο κ^{ος} είναι πελάτης της και το χρηματικό ποσό κατάθεσης αφορά έσοδο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Συνεπώς η ελεγχόμενη εισέπραξε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ποσό 4.140,00 € χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς εισέπραξε από πελάτη ποσό 4.140,00 € για το οποίο δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.338,71 € πλέον Φ.Π.Α. 801,29 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου Νόμου και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ..

Από τον έλεγχο των δεδομένων των δηλώσεων και των τηρούμενων βιβλίων καθώς και των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 3 και 4, του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), διαπιστώθηκε ότι: **Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις.**

Τα βιβλία της ελεγχόμενης τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις.

Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Η ελεγχόμενη καταχώρησε ορθά τα φορολογικά στοιχεία εσόδων στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

β. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου δελτία αποστολής. Η ελεγχόμενη έχει την υποχρέωση να συντάσει με τους πελάτες της μισθωτήρια συμβολαία. Από την υπηρεσία ζητήθηκε με την υπ' αρ. πρωτ./9-5-2022 πρόσκληση να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου γνήσια αντίγραφα σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή των μισθωτηρίων συμβολαίων που εξέδωσε προς τους πελάτες της για την περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017. Η ελεγχόμενη απέστειλε υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει ότι «τηρώ ανελλιπώς σε αρχείο τα έντυπα μισθωτηρίων συμβολαίων ενοικίασης οχημάτων μεταξύ της επιχείρησής μου και των πελατών μου. Στο τέλος κάθε σεζόν απλά δε τα διαφυλάσσω».

γ. Επαλήθευση των επιστροφών και εκπώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.

Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία επιστροφών ή εκπώσεων.

δ. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών.

Τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά.

Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. απλογραφικά βιβλία της, ποσό ακαθάριστων εσόδων 44.681,82 € και έχει μεταφέρει επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τα ποσά.

Από τα αριθμητικά δεδομένα του απλογραφικού βιβλίου, προκύπτουν τα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα:

ΚΑΤΑΣΤΡΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	0117-1217
Ακαθάριστα έσοδα	44.681,82
Δαπάνες	106.958,75
Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	-62.276,93

• **Ως προς τα έξοδα:**

Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της και έχει μεταφέρει στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος ποσό δαπανών 106.958,75 €.

Τα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης, αναμορφώνονται με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών, που προέκυψαν από τον έλεγχο και τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Αναλυτικά από τον έλεγχο των δαπανών προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Καταχωρήθηκαν στο απλογραφικό βιβλίο αγορές των οποίων τα φορολογικά στοιχεία είναι άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ και δεν προσκομίσθηκε η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνεπώς δεν εκπίπτει η επιχειρηματική δαπάνη σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013. **Αναλυτικά:**

ΗΜΕΡ	ΑΡ. ΤΙΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
25/7/2016 Ε.Π.Ε.	645,16	Αξία απόκτησης 4.032,26. Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
3/8/2016 Ε.Π.Ε.	580,65	Αξία απόκτησης 3.629,04 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία

3/8/2016	....	..... Ε.Π.Ε.	387,10	Αξία απόκτησης 2.419,36 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
13/7/2017	....	..... ΙΚΕ	145,16	Αξία απόκτησης 2.177,42 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
13/7/2017	.....	..... ΙΚΕ	145,16	Αξία απόκτησης 2.177,42 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
13/7/2017	.....	..... ΙΚΕ	145,16	Αξία απόκτησης 2.177,42 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
13/7/2017	....	..... ΙΚΕ	145,16	Αξία απόκτησης 2.177,42 Δεν εκπίπτει η αποσβεσθείσα αξία
		ΣΥΝΟΛΟ	2.193,55	

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες δαπάνες ποσό 2.193,55 ευρώ.

2. Η ελεγχόμενη δήλωσε ως παροχές σε εργαζόμενους ποσό 24.441,45 €. Στην χρήση αυτή οι παροχές στους εργαζόμενους γινόταν υποχρεωτικά με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η ελεγχόμενη απέστειλε κάποια στοιχεία πληρωμών μέσω του τραπεζικού συστήματος ως εξής:

ΜΙΣΘΩΤΟΣ	ΠΟΣΟ
.....	3.126,55
.....	2.250,46
.....	1.676,23
.....	1.485,81
.....	1.951,8
ΣΥΝΟΛΟ	10.490,85

Απέστειλε και για τον δύο τραπεζικές καταβολές την 16/10/2017 1.200,00 € και 727,96 €. Από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων όμως διαπιστώθηκε ότι, ενώ χρεώνεται για τη πληρωμή του εργαζόμενου αμέσως μετά τα χρήματα επιστρέφουν πίσω στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης. Συνεπώς δεν αναγνωρίζεται η δαπάνη μισθοδοσίας.

16/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓ/ΜΟ	ΣΕ	.....	1.200,00	Χ
16/10/2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		.....	1.200,00	Π
16/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓ/ΜΟ	ΣΕ	.....	727,96	Χ
16/10/2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		.....	727,96	Π

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες δαπάνες ποσό (24.441,45 - 10.490,85) 13.950,60 ευρώ.

3. Η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες που αφορούν το αυτοκίνητο με αρ. κυκλ. και κυβ. εκατ. 1995, το οποίο δηλώνει ότι το χρησιμοποιεί για προσωπική της εξυπηρέτηση.

ΗΜΕΡ	ΑΡ. ΤΙΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
11/12/2017	151,43	

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως εκπιπόμενες δαπάνες ποσό 151,43 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω τα αποτελέσματα χρήσης 2017 της ατομικής επιχείρησης προσδιορίζονται ως εξής:

Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα	Αποκρυσθείσα αξία	Δαπάνες	Δαπάνες μη εκπιπ./νες βάσει ελέγχου	Κέρδος χρήσης

2017	44.681,82	3.338,71	106.958,75	15.935,58	-43.002,64
------	-----------	----------	------------	-----------	------------

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, όπως αυτές παρατίθενται αυτούσιες στην με αριθ. πρωτ. / 31-1-2023 έκθεση απόψεων, αναφέρεται ότι: «Για το φορολογικό έτος 2017. Ο έλεγχος εντόπισε τις επώνυμες πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης και τεκμηριώνει στις σελίδες 21-23 της από 14/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την κάθε μία από αυτές τον λόγο που αυτή προσαύξησε τα έσοδα από ακίνητη περιουσία, ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, ή προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 ν.4172/13.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τέτοια ποσά αλλά μόνο επώνυμες πρωτογενείς καταθέσεις και αυτό προκύπτει από την ανάλυση όλων των ποσών που θεωρήθηκαν εισόδημα.

Ως προς το ότι η φορολογική αρχή πρέπει, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής του δραστηριότητας απαντάται ότι μόνο σε μία περίπτωση για το φορολογικό έτος 2017 ο έλεγχος έλαβε ως εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσό επώνυμης κατάθεσης για την οποία η ίδια η ελεγχόμενη προσδιόρισε ότι πρόκειται για τέτοια. Συγκεκριμένα στις 22-23 της από 14/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται:

«Για τον με ποσό κατάθεσης 4.140,00 € ισχυρίσθηκε ότι έλαβε έμβασμα από τους οικείους του πελάτη της διότι έχασε τις κάρτες του και έπρεπε να εξοφληθεί το υπόλοιπο της ενοικίασης οχήματος 140,00 €. Δεν διευκρίνισε ποιο είναι το ποσό της ενοικίασης οχήματος και ποιο είναι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε και για το ποσό των 4.000,00 € δεν αναφέρει τι αφορά ούτε απέστειλε κάποιο αποδεικτικό. Δεν απέστειλε ούτε το μισθωτήριο συμβόλαιο με τον πελάτη. Σε κάθε περίπτωση παραδέχεται ότι ο κος είναι πελάτης της και το χρηματικό ποσό κατάθεσης αφορά έσοδο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Συνεπώς η ελεγχόμενη εισέπραξε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ποσό 4.140,00 € χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία.».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από 14-12-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. / 14-12-2022 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / 26-1-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος
1	14-12-2022	Εισόδημα	2016
2	14-12-2022	Εισόδημα	2017

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 14-12-2022) Φορ. έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	63.651,91€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	31.825,96€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	16.868,19€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.346,06€

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 14-12-2022) Φορ. έτους 2017

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

Διαφορά φόρου	3.060,75€
Τέλη χαρτ/μου μισθωμάτων ακινήτων	99,00€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	19,80€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	765,19€
Πρόστιμο τελών χαρτ/μου άρθρου 58 ΚΦΔ	9,90€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου	1,98€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	610,13€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.566,74€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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