



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.03.2022

Αριθμός απόφασης: 448

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας του με ΑΦΜ:..... κατοίκου, κατά: α)

της με αριθμό/22.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό/22.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από ..2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του 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:

-α) Με τη με αριθμό/22.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 13.119,42€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.559,71€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.310,56€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 20.989,69€, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 35.242,44€.

-β) Με τη με αριθμό/22.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 8.296,13€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.148,07€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 429,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 12.873,86€, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 25.073,13€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ....., δυνάμει της με αρ...../2020 εντολής ελέγχου,

βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών παροχή γευμάτων, από εστιατόριο, ψησταριά η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Από την επιχείρηση της προσφεύγουσας δηλώθηκε στις 03.09.2011 η ΦΤΜ με Α.Μ., τύπου PROLINE COSMOS, σε σύνδεση με Η/Υ., για την έκδοση φορολογικών στοιχείων λιανικών συναλλαγών.

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου εστάλη στην προσφεύγουσα στις 22.04.2020 το με αρ. πρωτ. /08.07.2020 αίτημα- πρόσκληση άρθρου 14 του ν. 4174/2013 παροχής στοιχείων και πληροφοριών για τα έτη 2016 και 2017. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικό βιβλίο).

Παράλληλα εστάλη στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ.-13/10/2020 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 (παρ. 1) του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013, εντός της οριζόμενης προθεσμίας των δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του, προκειμένου να συμπληρωθούν τα έντυπα για τα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 01/01/2016, 31/12/2016 & 31/12/2017» και το «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης- Μεταβολές- Υποχρεώσεις για τις ελεγχόμενες περιόδους 01.01.2016 - 31.12.2016 & 01.01.2017 - 31.12.2017»(σχετ.ΠΟΛ 1171/2013).

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ως άνω οριζόμενης προθεσμίας, ήτοι μέχρι τις **25.10.2020**, στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής αρχής κατά παράβαση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013. Η συμπλήρωση των ως άνω εντύπων εντός της οριζόμενης προθεσμίας είναι υποχρεωτική και η προσφεύγουσα φέρει την ευθύνη για την ορθότητα και την πληρότητα των πληροφοριών.(σχετ.ΠΟΛ 1170/2013).

Στις **08.4.2021** η προσφεύγουσα μετά την καταληκτική ημερομηνία της **25.10.2020**, υπέβαλε στη φορολογική αρχή, τα με αριθμό πρωτ. έντυπα α) για τα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 01/01/2016, 31/12/2016 & 31/12/2017» και β) το «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης- Μεταβολές- Υποχρεώσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις 01.01.2016- 31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017, τα οποία ο έλεγχος τα έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των εισοδημάτων των ετών 2016 και 2017.

Ακολούθως κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

α) Για το διάστημα από 19/08/2017 έως και 20/08/2017 εξέδωσε συνολικά τρία (3) χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία προς ιδιώτες, χωρίς την χρήση Φ.Τ.Μ., ως εξής:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Ονοματεπώνυμο	Περιγραφή	Μ.Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	Τιμή Μονάδας	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
19/8/2017	TIM .	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Μερ.	55	10,48	576,61	130,39	715,00
19/8/2017	TIM .	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Ηερ.	55	10,18	576,61	138,39	715,00
20/8/2017	TIM .....	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Μερ.	110	10,48	1.153,23	276,77	1.430,00

κατά παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.

β) Στις 20/08/2016 και για το διάστημα από 19/08/2017 έως και 20/08/2017 εξέδωσε συνολικά πέντε (5) φορολογικά στοιχεία χωρίς την χρήση ΦΤΜ ως εξής:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Ονοματεπώνυμο	Περιγραφή	Μ.Η.	Ποσότητα	Τιμή Μονάδας	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολα
20/6/2016	TIM ....	.....	Γεύμα (άφωρα την εκδήλωση στις 20/08/16)	Μερ.	115	8,0645	927,42	222,58	1.150,00
20/8/2016	TIM .	.....	Γεύμα	Μερ.	92	9,677	890,32	213,68	1.104,00
19/8/2017	TIM ...	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Μερ.	55	10,48	576,61	138,39	715,00
19/8/2017	TIM ...	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Μερ.	55	10,48	576,61	138,39	715,00
20/8/2017	TIM...	.....	ΕΚΔΗΛΩΣΗ-ΓΕΥΜΑ	Μερ.	110	10,48	1.153,23	276,77	1.430,00

κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014.

Ελέγχθηκαν μεταξύ άλλων και τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει η προσφεύγουσα για τα έτη 2016 και 2017 και διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους ατομικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με ονομαστικές καταθέσεις λόγω της επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρου 21 του Ν.4172/2013) για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,10,12 και 13 των ΕΛΠ ν.4308/2014, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

Πιστωτικό Ίδρυμα	Αρ.Λογ.	Ημερομηνία συναλλαγής	αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
EUROBANK		27.01.2016	.....	400,00	325,20	74,80
EUROBANK		11.02.2016	.....	250,00	203,25	46,75
EUROBANK		12.07.2016	.....	2.600,00	2.096,77	503,22

EUROBANK	.....	28.12.2016	.....	35,00	28,23	6,78
	ΣΥΝΟΛΟ			3.285,00	2.653,45	631,55

Φορολογικό έτος 2017

Πιστωτικό Ίδρυμα	Αρ.Λογ.	Ημερομηνία συναλλαγής	αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		16.10.2017	.....	350,00	282,26	67,74
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		06.09.2017	.....	770,00	620,97	149,03
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		08.09.2017	.....	119,00	95,97	23,03
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		16.05.2017	.....	20,00	16,13	3,87
EUROBANK		25.07.2017	.....	125,00	100,81	24,19
EUROBANK		11.09.2017	.....	500,00	403,23	96,78
	ΣΥΝΟΛΟ			1.884,00	1.519,37	364,64

Από τους ως άνω λογαριασμούς προκύπτει ότι κατατίθενται ποσά πελατών στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας και παράλληλα από τους ίδιους λογαριασμούς πληρώνονται και οι δαπάνες της επιχείρησης.

- Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε διαφορά ποσού ευρώ **999,20€** μεταξύ των συνολικά καταχωρημένων δαπανών στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία ύψους **38.901,31€ για το φορολογικό έτος 2017** και των συνολικά δηλωθέντων δαπανών ύψους **39.900,51€** στον κωδικό 580 του εντύπου Ε3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ. Η διαφορά προστίθεται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

-Επιπλέον πέραν από την προσκόμιση φωτογραφιών των παγίων της επιχείρησης της προσφεύγουσας και της απλής κατάστασης καταχώρισης παγίων, στην οποία δεν είναι καταχωρημένα τα πάγια (των φωτογραφιών) καθώς και οι αποσβέσεις κάθε παγίου, η ημερομηνία κτήσης παγίου, με τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ως εκ τούτου δεν τηρήθηκαν λογιστικά αρχεία (μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων) κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, και η επαλήθευση από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 17 και 18 των ΕΛΠ.

-Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε αποθέματα έναρξης και λήξης εκάστου έτους, εφαρμόζοντας το ποσοστό 10% επί των αγορών, χωρίς να προβλέπεται από διάταξη νόμου για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος 2016			
	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Βιβλίων	Διαφορά
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	4.989,30	0,00	-4.989,30
ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	46.273,92	46.273,92	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	51.263,22	46.273,92	-4.989,30
ΜΕΙΟΝ: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	4.027,39	0,00	-4.627,39
ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	46.635,83	46.273,92	-361,91

Φορολογικό Έτος 2017			
	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Βιβλίων	Διαφορά
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	4.627,39	0,00	-4.627,39
ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	42.078,70	42.078,70	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	46.706,09	42.078,70	-4.627,39
ΜΕΙΟΝ: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	3.890,00	0,00	-3.890,00
ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	42.816,09	42.078,70	-737,39

Επειδή, μετά την καθιέρωση των Ε.Λ.Π. (από 1.1.2015 και μετά) σχετικά με την απογραφή, ισχύουν ορισμένες απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες, σύμφωνα με συγκεκριμένη παρ.3 του άρθρου 30 των Ε.Λ.Π.

Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων. (με μηδενικό απόθεμα τέλους και μηδενικό απόθεμα αρχής).

-Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες (μισθοδοσίας λόγω μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις που απέστειλε ο ΕΦΚΑ, ψυχαγωγίας, αγορές ποτών που διατέθηκαν στο προσωπικό της, οικοσκευές για προσωπική χρήση, δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δαπάνες για καυσόξυλα, πετρέλαιο, για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία, δαπάνες διαφήμισης για τις οποίες δεν αποδόθηκε τέλος διαφήμισης) συνολικού ποσού **30.754,15€** για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού **30.495,40€** για το φορολογικό έτος 2017, ως μη παραγωγικές, δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελ. 17 έως 20 της από 22.09.2021 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7, 8 και 21 του Ν. 4172/2013 και των άρθρων 22, 23, 24, 25, 26 και 27 του Ν. 4172/2013 ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	4.989,30	0,00
2. ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	46.273,92	46.273,92
ΣΥΝΟΛΟ (1 +2)	51.263,22	46.273,92
3. ΜΕΙΟΝ: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	4.627,39	0,00
4. ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	46.635,33	46.273,92
5 Δ Α Π Α Ν Ε Σ	39.663,25	39.663,25
6.ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	55.062,65	57.716,10
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ(6-4-5)	-31.236,43	-28.221,07
Πλέον: Δαπάνη μη εκπιπτόμενες	0, 00	30.754,15
Δηλωθείσα ζημία	-31.236,43	
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου με λογιστικό προσδιορισμό		2.533,08

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	4.627,39	0,00
2. ΠΛΕΟΝ: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	42.078,70	42.078,70
ΣΥΝΟΛΟ (1 +2)	46.706,09	42.078,70
3. ΜΕΙΟΝ: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	3.890,00	0.00
4. ΣΥΝ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	42.816,09	42.078,70
5 Δ Α Π Α Ν Ε Σ	39.900,51	38.901,31
6.ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	63.264,34	64.783,71
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ(6-4-5)	-19.452,26	-16.196,30
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00	31.494,60
Δηλωθείσα ζημία	-19.452,26	
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου με λογιστικό προσδιορισμό		15.298,30

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος την εκμισθωμένη κατοικία 42,15 τ.μ. στην Αλεξανδρούπολη (αρ. δηλ μισθωτηρίου.....), με αντικειμενική δαπάνη ύψους 840,00 ευρώ για κάθε ελεγχόμενο έτος,. Η ανωτέρω δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (.....) υποβλήθηκε από την εκμισθώτρια στις 16.01.2015 και έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα την ίδια ημέρα. Συνεπώς, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα στο σημείωμα διαπιστώσεων, δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (.....) που υποβλήθηκε από την εκμισθώτρια στις 16.01.2015 και έγινε αποδεκτή στις 16.03.2018 από τη κόρη της....., δεν ήταν σε ισχύ την ελεγχόμενη περίοδο. Αναφορικά δε με τη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (.....) που υποβλήθηκε

από την εκμισθώτρια στις 09/11/2016 και έγινε αποδεκτή στις 10.11.2016 από τη κόρη της....., ακόμη και σε αυτή την περίπτωση, επειδή στα έτη 2016 και 2017 η κόρη της ήταν προστατευόμενο μέλος (έτος γέννησης 1995 φοιτήτρια ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ από το έτος 2013), η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να το συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να συνυπολογισθεί το αντίστοιχο τεκμήριο της κατοικίας.

Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθ. 28 παρ. 1 περ. α' του ν. 4172/2013, επειδή για τα υπό κρίση έτη 2016 και 2017 τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα και το δηλούμενο εισόδημα δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 § 1 περ. β' και ε' του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με την μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας της φορολογούμενης ύστερα από την με αρ.πρωτ..... εισήγηση του ελέγχου στις 28.07.2021 και την έγκριση αντίστοιχα από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, ειδικότερα από:

- τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα,
- τις πληροφορίες που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά συστήματα ELENXIS/TAXiS
- τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα ((Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολές -υποχρεώσεις» και το έντυπο ((Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων»,
- τα τραπεζικά δεδομένα των κάτωθι τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται στο όνομα της προσφεύγουσας σε Πιστωτικά Ιδρύματα της Ελλάδας κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2017.

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	Αρ. Λογαριασμού	Σον δικαιούχοι	Υπόλοιπο 31/12/2015	Υπόλοιπο 31/12/2016
EUROBANK			944,50	95,67
ALPHA BANK			0,00	0,00
ALPHA BANK			1,33	0,83
ALPHA BANK			0,00	0,00
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ			0,64	1,29
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			5.100,00	0,00
ΠΕΙΡΑΙΩΣ			10,12	0,12

ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	.....	30,51	0,57
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	.....	189,64	121,04
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	.....	0,00	435,78
Σύνολο			6.276,74	655,30

Με βάση τα ανωτέρω προσδιορίσθηκαν διαφορές εισοδήματος με δεδομένο ότι δεν υφίστανται μετρητά εις χείρας της προσφεύγουσας κατά την 01.01.2016 και την 01.01.2017, όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα ανάλυσης ρευστότητας.

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	Περίοδος 01.01.2016- 31.12.2016	Περίοδος 01.01.2017- 31.12.2017
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης Χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	6.276,74	655,30
Ακαθάριστα έσοδα από Επαγγελματική δραστηριότητα	55.062,65	63.264,34
Έσοδα από λοιπές πηγές	5,62	0,00
Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	1.480,00	320,04
Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		2.282,78
ΣΥΝΟΛΟ	62.825,01	66.522,46
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου/(προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	655,30	234,78
Αγορές εμπορευμάτων α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	46.273,92	42.078,70
Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	39.663,25	39.900,51
Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.512,05	2.107,12
Ποσό φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.454,69	60,01
Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	6.927,13	7.214,47
Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	94,50	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	102.580,84	91.595,59
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	62.825,01	66.522,46
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	102.580,84	91.595,59
Υπόλοιπο	-39.755,83	-25.073,13

Ο έλεγχος ακολούθως προσδιόρισε το τελικό φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας το συνολικό προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις και με τις τεχνικές ελέγχου. (ανάλυση ρευστότητας) . Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, λαμβάνεται το μεγαλύτερο, με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Ζημίες έτους	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου
2016	-31.236,43	4.520,00	39.755,83	5.840,00	39.755,83
2017	-19.452,26	4.679,96	25.073,13	15.310,64	25.073,13

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ των άλλων τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε τους εν λόγω ατομικούς λογαριασμούς ότι συνδέονται με την επιχείρηση που διατηρεί και ότι πρόκειται για έναν κοινό λογαριασμό μετά των γονέων της και

-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε μέρος των δαπανών (ειδικότερα: αλκοολούχα ποτά, θέρμανση, έξοδα προβολής και διαφήμισης, δαπάνες οικοσκευών ψυγείο, τηλεόραση, μισθοδοσία υπαλλήλων) της επιχείρησης της, τις οποίες δεν αιτιολόγησε, καθώς έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη

Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

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

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.».

Επειδή, στην παρ.5 της Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2015/2020 μεταξύ άλλων αναφέρεται:«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.».

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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 στην Απόφαση ΠΟΛ 1050/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα «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 έμμεσου

προσδιορισμού» ορίζονται τα εξής: «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 Ν.4174/2013 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.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- 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 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. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013 (ΦΕΚ Β' 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1171/04-07-2013, ΠΟΛ.1270/24-12-2013, ΠΟΛ.1259/2014 η τεχνική ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα 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». ο Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης. 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγός του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης). 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου. 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:) μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)) εισόδημα από κινητές αξίες) εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις) δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες) εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ. 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ. 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης) 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη. 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι

απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. ο Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται: 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ). 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ). 3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις) 4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων 5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ οικογενειακών και επαγγελματικών) περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων -σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών . 6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας 7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων. Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας. Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές. 8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/ επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές . 9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες 10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής. 11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου του/της συζύγου και των προστατευομένων

μελών αυτών). 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. 14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους. 15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών». Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών» 16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω. Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Επειδή, στην Απόφαση ΠΟΛ 1259/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014» ορίζονται τα εξής: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β´, γ´, και ε´, της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους

εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1 Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γερós έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.). Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης". Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επισημαίνονται τα εξής:
- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Εσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».
- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, • κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.».

Επειδή, στην Απόφαση ΠΟΛ1094/2014 της ΓΓΔΕ ορίζεται: «Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β΄ /25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής: «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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου

σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 13, παρ.1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07- 2013), ορίζουν, ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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, εν προκειμένω για τις ανωτέρω διερευνώμενες πιστώσεις, όπως προκύπτει από την αιτιολογία των τραπεζών Eurobank και Πειραιώς, πρόκειται για ονομαστικές καταθέσεις στα έτη 2016 και 2017, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν έδωσε επαρκείς εξηγήσεις.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι ο πραγματικός δικαιούχος των παραπάνω κοινών λογαριασμών, αφού από τους ίδιους λογαριασμούς εξοφλούνται οι δαπάνες της επιχείρησης που διατηρεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τους γονείς της χωρίς ωστόσο πέρα από την απλή επίκληση δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για τις εν λόγω ονομαστικές καταθέσεις, τόσο στο στάδιο του ελέγχου, όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της είναι αναπόδεικτος.

Επειδή, όλως επικουρικός σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-01-2014 «περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών».

Επειδή, οι επαναπροβαλλόμενοι λόγοι με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, συνολικού ποσού **30.754,15€** για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού **30.495,40€** για το φορολογικό έτος 2017, τέθηκαν στο στάδιο του ελέγχου και έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη σύνταξη της από 22.09.2021, έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα πέραν της απλής επίκλησης ότι οι δαπάνες έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης, βάσει του ν.2238/1994, (ο οποίος δεν έχει εφαρμογή στα υπό κρίση έτη) δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, για την πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών, για δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ αποδεικτικά πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος, δεν αιτιολόγησε τις δαπάνες οικοσκευών (ψυγείο, τηλεόραση) για προσωπική χρήση, για καυσόξυλα, πετρέλαιο, δεν αποδόθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α για καφέδες, ποτά που διατέθηκαν στο προσωπικό της επιχείρησης, στα παραστατικά εξόδων που αφορούσαν (βενζίνες) για κίνηση επιβατικών ΙΧ, δεν αναγραφόταν ο αρ. κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, συνεπώς πραγματοποιήθηκαν για προσωπικές της μετακινήσεις και όχι για τους σκοπούς της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και δαπάνες προβολής διαφήμισης για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία απόδοσης τέλους διαφήμισης, οι οποίες είχαν εγγραφεί στα βιβλία της με παραστατικά, καθώς και δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά εξόδων:

α) Τιμ.....29.7.2016 εκδόσεωςΑ.Ε. καθαρής αξίας 1.269,05€ με αναλογούντα ΦΠΑ 264,96€ και β) Τιμ...../28.12.2017 εκδόσεως καθαρής αξίας 685,91€ με αναλογούντα ΦΠΑ 164,61,).Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες συνολικού ποσού **30.754,15€** για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικού ποσού **30.495,40€** για το φορολογικό έτος 2017, αφού κρίθηκαν ως μη παραγωγικές και δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελ. 17 έως 20 της από 22.09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι ως άνω δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, κρίθηκαν είτε, ως μη παραγωγικές, στα υπό κρίση έτη 2016 και 2017, είτε δεν αναγνωρίστηκαν γιατί δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ελήφθησαν υπόψη για το προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος του ν. 4172/2013, όπως αναλυτικά προαναφερθήκαμε.

Επειδή, οι διαφορές φορολογητέου εισοδήματος των προσβαλλόμενων πράξεων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 που εν τέλει φορολογήθηκε, ήτοι, διαφορά εισοδήματος ποσού 35.242,44 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και διαφορά εισοδήματος ποσού 25.073,13 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, προέκυψαν ύστερα από τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος μέσω των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (και στην προκειμένη περίπτωση, της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας), λαμβάνοντας υπόψη τις **δηλωθείσες δαπάνες** της επιχείρησης (39.663,25 ευρώ και 39.900,51 ευρώ αντίστοιχα για τα έτη 2016 και 2017), **ως τα μεγαλύτερα φορολογητέα εισοδήματα**, συγκριτικά με τα φορολογητέα εισοδήματα που προσδιορίστηκαν με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενοι λόγοι είναι αβάσιμοι.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς αιτιολόγησης, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται, ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟ.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στη με ημερομηνία 22.09.2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./08.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση: α) της με αριθμό/22.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό/22.09.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/22.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	βάσει ελέγχου ποσό	βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	35.242,44	35.242,44
Υπόλοιπο φόρου	13.119,42	13.119,42
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	6.559,71	6.559,71
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.310,56	1.310,56
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	20.989,69	20.989,69

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό/22.09.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

	βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	25.073,13	25.073,13
Υπόλοιπο φόρου	8.296,13	8.296,13
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	4.148,07	4.148,07
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	429,66	429,66
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	12.873,86	12.873,86

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.