



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04.11.2022

Αριθμός απόφασης: 3490

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01.07.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, που ήταν κάτοικος εν ζωή Αθηνών, επί της οδού, τελούντος υπό πλήρη επικουρική δικαστική συμπαράσταση δυνάμει της υπ' αριθ. /2012 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών με δικαστικό συμπαραστάτη τον, κατά της υπ' αριθ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22.05.2014 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την υπ' αριθ./06.08.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

8. Τη με αριθ. κατάθεσης/30.09.2014 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./06.08.2014 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σύρου – Τμήμα 2^ο Τριμελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθ./06.08.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ./Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου οικονομικού έτους 2010.

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

Επί της από **01.07.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σύρου και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό διαφοράς κύριου φόρου εισοδήματος 65.770,83 €, πλέον ποσού 64.455,02 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι συνολικό ποσό 130.225,85 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22.05.2014 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Σύρου κατόπιν του από 10.09.2013 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, σύμφωνα με το οποίο το Ειρηνοδικείο Μυκόνου ζητούσε με το υπ' αριθμ. πρωτ./έγγραφό του να διαπιστωθεί αν τελέστηκαν τα αδικήματα της ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος και φοροδιαφυγής από τον προσφεύγοντα.

Όπως αναφέρεται στην από 22.05.2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωμένων μισθωμάτων από τον προσφεύγοντα και των πραγματικά εισπραχθέντων κατά το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009). Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι στην εν λόγω χρήση, στη με αριθμόδήλωση φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν δήλωσε μίσθωμα ποσού 149.819,00 € το οποίο αναφέρεται στο από 09.10.2007 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του με ΑΦΜ, αλλά δήλωσε μόνο το μίσθωμα ποσού 64.207,90 € που αφορούσε εισόδημα από εκμίσθωση του ίδιου ακινήτου στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Ειδικότερα, ενώ έχει συνάψει ιδιωτικό συμφωνητικό

μίσθωσης με τονμε ΑΦΜ [αρχικό στις 26.11.2001 (αρ.κατ/σης) και τροποποιητικό στις 09.10.2007] αναφερόμενο σε κατάσταση στομε ποσό ετήσιου μισθώματος ύψους 149.819,00 €, στο συνυποβαλλόμενο με τη φορολογική δήλωση (Ε1) έντυπο Ε2 δηλώνει εισόδημα από ενοίκια του εν λόγω ακινήτου, ύψους 64.207,90 €, με μισθωτή την προαναφερόμενη εταιρεία, η οποία το δηλώνει στο Έντυπο Ε3 της αντίστοιχης φορολογικής της δήλωσης. Ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Αρχικά, ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την υπό κρίση με αριθμό/01.07.2014 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε, και αφού ελήφθησαν υπόψη τα υποβληθέντα εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/06.08.2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ, σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή ως εκπρόθεσμη, ήτοι υποβλήθηκε μετά την πάροδο των 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης.

Κατά της ανωτέρω απόφασης της υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό καταχώρησης/30.09.2014 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σύρου, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σύρου (τμήμα 2ο Τριμελές), σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας: *«Δέχεται την προσφυγή. Ακυρώνει την/6.8.2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, στην οποία παραπέμπει την υπόθεση κατά το σκεπτικό.»*

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα καθώς:

- Ο έλεγχος τεχνηέντως συγχέει τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος και της εταιρείας «.....» με ό,τι προκύπτει από το ιδιωτικό συμφωνητικό με τονγια να καταλήξει ότι υπήρχαν ταυτόχρονα δύο μισθώσεις για το ίδιο ακίνητο, χωρίς να ελέγξει τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης. Ο προσφεύγων εκμίσθωνε το συγκεκριμένο κατάστημα στοναπό το 2001 για τη στέγαση του καταστήματος «.....» και αυτός παρέμεινε μισθωτής καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι 30.09.2013. Ωστόσο, επειδή οείχε υποπέσει σε πολεοδομικές παραβάσεις κατά το παρελθόν, δεν ήταν δυνατό το χρόνο εκείνο να εκδώσει άδεια λειτουργίας του καταστήματος στο όνομά του, ενώ το κατάστημα που εκμισθώθηκε είχε ήδη άδεια λειτουργίας στο όνομα της «.....». Αποφασίστηκε λοιπόν, η σύσταση άτυπης αφανούς εταιρείας μεταξύ της «.....» και τουώστε να εξασφαλισθεί η συνέχιση της λειτουργίας του καταστήματος, την απόλυτη εκμετάλλευση του οποίου είχε ο τελευταίος. Με τον τελευταίο άλλωστε ο προσφεύγων προέβη σε αναπροσαρμογή του αρχικού μισθωτηρίου με το από 09.10.2007 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο αν και δεν κατατέθηκε έγκαιρα στην οικεία Δ.Ο.Υ., η ελεγκτική αρχή λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό των φερόμενων ως οφειλομένων μισθωμάτων.
- Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυτοψία στο κρίσιμο κατάστημα ώστε να διαπιστώσει αν υπήρχαν δύο διαφορετικές επιχειρήσεις στον ίδιο χώρο ή αν το ακίνητο είχε διαμορφωθεί σε δύο χώρους ώστε να στεγάσει δύο καταστήματα.

- Στην αρχή της έκθεσης ελέγχου και στην καταλογιστική πράξη γίνεται λόγος για την υπ' αριθ./05.03.2014 εντολή ελέγχου, ενώ στο τέλος της έκθεσης αναφέρεται η εντολή ελέγχου με αριθ./30.10.2013, ώστε δεν είναι σαφές με βάση ποια εντολή έγινε ο έλεγχος, ιδίως καθώς εντολή προ της 31^{ης}.12.2013 θα σήμαινε την εφαρμογή άλλων διατάξεων από ότι αν η εντολή ήταν μετά την 1^η.01.2014. Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εντολή αυτή δεν του κοινοποιήθηκε ποτέ προκειμένου να μπορεί να ελέγξει αφενός αν ο ελέγχας υπάλληλος ήταν πράγματι αυτός που εξουσιοδοτήθηκε και αφετέρου αν η εντολή αφορούσε πράγματι τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατά χρήση, υπόθεση και αντικείμενο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 20. Εισόδημα και απόκτηση του

1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29Α'). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22. Ακαθάριστο εισόδημα

1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αρ. 82/30.10.2013 χειρόγραφης εντολής ελέγχου, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 67. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

1. Υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. οι οποίοι δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:

- α) Αν οι εκπώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.**
- β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται**

προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

γ) Αν με ανακλητική δήλωση, που υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67Α του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αρ./30.10.2013 χειρόγραφης εντολής ελέγχου, ορίζεται ότι:

«1. Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην ελεγκτική υπηρεσία με βάση:

α) τα στοιχεία του φακέλου,

β) τα δελτία πληροφοριών,

γ) τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών,

δ) τα βιβλία και στοιχεία που θα κληθεί να προσκομίσει ο φορολογούμενος,

ε) τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010 και

στ) τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

2. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης, ιδίως σε υποθέσεις για τις οποίες:

α) αποφαίνεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το γραφείο που προβλέπεται στο άρθρο 67 και στην προηγούμενη παράγραφο,

β) απαιτείται έλεγχος της παραγωγής για τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, γ) απαιτείται χρήση ειδικού λογισμικού για την επαλήθευση της εγκυρότητας των οικονομικών στοιχείων που δίνονται στις φορολογικές αρχές, δ) απαιτείται έλεγχος των ειδικών αρχείων προκειμένου για επιχειρήσεις που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο, ε) κρίνει αιτιολογημένα ότι είναι αναγκαίο, στ) έχει διενεργηθεί έλεγχος από το γραφείο, για συγκεκριμένο ποσοστό υποθέσεων το οποίο καθορίζεται με υπουργική απόφαση.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66, των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 67 και της παραγράφου 5 του άρθρου 68 έχουν ανάλογη εφαρμογή.

4. Τα δικαιώματα ελέγχου που αναφέρονται στο παρόν άρθρο, καθώς και στα προηγούμενα άρθρα 66 και 67 έχει και η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, η οποία μπορεί να διατάσσει και επανέλεγκο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των ελεγκτικών υπηρεσιών που εποπτεύει, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτόν με απόφασή της.

5. Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων σχεδιάζει, επιβλέπει τη διενέργεια των ελέγχων και διασταυρώσεων με βάση καθορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές ελέγχου και συμμετέχει στη διαδικασία ελέγχου.

Η επιλογή υποθέσεων που θα ελεγχθούν γίνεται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3842/2010 (Α' 58). Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας υποχρεούται να προτείνει στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων υποθέσεις για επιλογή με βάση επιβαρυντικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/13 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23

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.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, **αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της** όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/13, όπως ίσχυε κατά το χρόνο του ελέγχου, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 εμπεριστατωμένα 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 30 του ν.4174/13, όπως ίσχυε κατά το χρόνο του ελέγχου, ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την από 22.05.2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και το από 10.09.2013 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής:

«Α) Ο ελεγχόμενος έχει στην ιδιοκτησία του ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 185 τμ στην περιοχή Μυκόνου. Βάσει των διασταυρώσεων στο σύστημα ELENXIS και από τις δηλώσεις των εμπλεκόμενων διαπιστώνεται ότι την ελεγχόμενη περίοδο εμφανίζονται δύο μισθωτές. Στις ατομικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, έχουν δηλωθεί ποσά στον κωδικό «εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, κλπ(105)», για τα φορολογικά έτη 2007-2011 με μισθωτές είτε την εταιρία «.....» είτε τον

Β): Όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ, με τίτλο επιχείρησης «.....» και έδρα στοΜυκόνου, δηλώνεται ως εκμισθωτής της έδρας της επιχείρησης ο ελεγχόμενος, ο οποίος ήταν και μέλος αυτής. Η συγκεκριμένη εταιρία έως τις 16.06.2010 είχε ως έδρα τοκαι στην περίοδο 01.12.2008-16.06.2010 ως κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διασκέδασης – ντισκοτέκ».

Γ): Ο ελεγχόμενος το ίδιο κατάστημα επιφάνειας 185 τμ στην περιοχήΜυκόνου, είχε αρχικώς εκμισθώσει στον με ΑΦΜ, με το από/26.11.2001 ιδιωτικό συμφωνητικό. Στη συνέχεια την 09.10.2007, γίνεται τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού και ορίζονται νέα ετήσια μισθώματα που αφορούν τα έτη 2007 έως και το 2013. Οόπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS δεν είχε ατομική επιχείρηση, αλλά εμφανίζεται ως μέτοχος σε διάφορες εταιρίες. Η εταιρία που δηλώνει ως έδρα τοείναι η «.....» με ΑΦΜκαι ημερομηνία έναρξης 19.06.2007 (η ίδια δηλαδή χρονική περίοδος με την τροποποίηση του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης του ακινήτου). Συμπερασματικά, στο εν λόγω κατάστημα στεγάζεται η ανωτέρω εταιρεία στην οποία συμμετέχει ομε ποσοστό 95%, η οποία είχε και ως κύρια δραστηριότητα επίσης «υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διασκέδασης – καμπαρέ ή νάιτ κλαμπ». ...»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου «Από την επεξεργασία των εγγράφων της δικογραφίας, καθώς και από τις δηλώσεις του ελεγχόμενου και της εταιρείας («.....») για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη προκύπτουν τα εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΟ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ ΒΑΣΕΙ	ΠΟΣΑ ΕΝΟΙΚΙΟΥ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΜΕ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΒΑΣΕΙ Ε2 (γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ (δ)=(α)+(β)-(γ)
---------	-------------------------------------	--------------------------------------	---	--

	ΤΟΥ ΑΠΟ 09.10.07 ΣΥΜΦ/ΚΟΥ ΜΕ ΤΟΝ .....(α)	ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ «.....» (β)	 (ΑΦΜ)	(ΑΦΜ)	
2007	.....	.....	.....	.....	.....
2008	.....	.....	.....	.....	.....
2009	149.819,00€	64.207,90€	64.207,90€	0,00€	149.819,00€
2010	.....	.....	.....	.....	.....

...»

Επειδή, στην από 22.05.2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και στο από 10.09.2013 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι: «Από τα έγγραφα της δικογραφίας και συγκεκριμένα στην εξώδικη όχληση – διαμαρτυρία – καταγγελία του ελεγχόμενου κατά τουαναφέρονται τα ακόλουθα: «όπως γνωρίζετε, με το από 26.10.2001 ιδιωτικό συμφωνητικό – μίσθωση, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, σας έχω εκμισθώσει το ιδιόκτητο κατάστημά μου στη θέσηΜυκόνου, η δε μίσθωση λήγει την 30.09.2013». Επιπλέον, στο έγγραφο της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου αναφέρονται τα ακόλουθα: «Ωστόσο ο καθ' ου αν και από την αρχή της μίσθωσης χρησιμοποιούσε και χρησιμοποιεί ανενόχλητα το μίσθιο ακίνητο του αιτούντος, παρά την ως άνω μεταξύ τους συμφωνία και το νόμο, δυστροπεί στην καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων και παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις του αιτούντος, αρνείται να του καταβάλει από δυστροπία το μίσθωμα του 2011, συνολικού ύψους – σύμφωνα με το από 09.10.2007 ιδιωτικό συμφωνητικό (τροποποιητικό του αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης, ως προς το ύψος του μισθώματος) 171.121,03 €, συμπεριλαμβανομένου του τέλους χαρτοσήμου (165.175,00 € +5.946,30 € χαρτόσημο = 171.121,30 €). ...». Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ίδιος ο προσφεύγων παραδέχεται ότι το ύψος των μισθωμάτων για το εν λόγω ακίνητο, καθορίζεται από το από 09.10.2007 ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συνάψει με τον

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύρου κατά τη διενέργεια του ελέγχου έλαβε υπόψη το από 09.10.2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του, το έντυπο Ε3 που υπέβαλε η εταιρεία «.....» με τη με αριθμόδήλωση φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση έτος, καθώς και το έντυπο Ε2 που υπέβαλε ο προσφεύγων με τη με αριθμόδήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.

Επειδή, σύμφωνα με το από 02.07.2014 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σύρου, από τα δεδομένα των ανωτέρω δηλώσεων προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» δηλώνει ως έδρα τοκαι ως εκμισθωτή τον προσφεύγοντα. Επιπλέον, δηλώνει ενοίκια που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τα οποία το ελεγχόμενο έτος συμπίπτουν με αυτά που ο ίδιος ο προσφεύγων έχει δηλώσει στο έντυπο Ε2.

Επειδή, από τα ανωτέρω προέκυψε ότι στην εν λόγω χρήση ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει το μίσθωμα ποσού 149.819,00 € που αναφέρεται στο ως άνω συμφωνητικό με τον

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συστήθηκε άτυπη αφανής εταιρεία μεταξύ της «.....» και τουώστε να εξασφαλισθεί η συνέχιση της λειτουργίας του καταστήματος, καθώς ο τελευταίος είχε υποπέσει σε πολεοδομικές παραβάσεις κατά το παρελθόν και δεν ήταν δυνατό το χρόνο εκείνο να εκδώσει άδεια λειτουργίας του καταστήματος στο όνομά του. Ωστόσο, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ανωτέρω σχέση μεταξύ της εταιρείας «.....» και τουκαι συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος θα μπορούσε να προβεί σε αυτοψία στο κρίσιμο κατάστημα. Ο έλεγχος με αυτοψία θα μπορούσε να διαπιστώσει πώς είναι το ακίνητο σήμερα. Την στιγμή που ο έλεγχος διενεργείται το έτος 2014, από τα τέλη του 2013 και ήδη είχαν μεσολαβήσει τρία χρόνια από την τελευταία ελεγχόμενη χρήση, θα ήταν ανέφικτο να διαπιστωθεί αν ο ίδιος χώρος ήταν διαμορφωμένος σε δύο καταστήματα ή υπήρχε κάποιος άλλος χώρος μη δηλωμένος ως εγκατάσταση, ο οποίος σήμερα έχει αλλάξει. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, όπως τις δηλώσεις του προσφεύγοντος και των αντισυμβαλλόμενων, καθώς και το από 09.10.2017 ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με τις εντολές ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αρ./30.10.2013 χειρόγραφη εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου για προσωρινό φορολογικό έλεγχο, κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ./2013 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής. Με την εισαγωγή της Δ.Ο.Υ. Σύρου στο σύστημα ELENXIS, ζητήθηκε από το Υπουργείο η ένταξη όλων των εντολών ελέγχου και η τακτοποίηση τους μέσω του συστήματος αυτού. Κατόπιν αυτού η ανωτέρω χειρόγραφη εντολή εντάχθηκε στο νέο σύστημα και έλαβε τον αριθμό εντολήςμε ID Υπόθεσης Περαιτέρω, ο προσφεύγων έλαβε γνώση του φορολογικού ελέγχου και άσκησε όλα τα προβλεπόμενα δικαιώματά του (με το από 22.04.2014 έγγραφο απόψεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22.05.2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **01.07.2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ' αριθ.Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικονομικού έτους 2010.

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

Η υπ' αριθ.Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οικονομικού έτους 2010.

Διαφορά φόρου	60.377,05€
---------------	------------

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	4.494,57€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	899,21€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	59.169,11€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	4.404,68€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	881,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.225,85€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.