



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/06/2024

Αριθ.απόφασης: 1829

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
ΤΚ 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213.1312346

**Α Π Ο Φ Α Σ Η
Ο Π Ρ Ο Ϊ Σ Τ Α Μ Ε Ν Ο Σ Τ Η Σ Δ Ι Ε Υ Θ Υ Ν Σ Η Σ Ε Π Ι Λ Υ Σ Η Σ Δ Ι Α Φ Ο Ρ Ω Ν**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 (ήδη άρθρου 72) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
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 υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή της, δ/νση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού, κατά, (1) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, (2) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, (3) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, (4) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, (5) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, (6) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της

φορολογικής περιόδου **01/01/2019 - 31/12/2019** και (7) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουκαι ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στιςκαι μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **151.496,27€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **75.748,14€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **41.585,37€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **268.829,78€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **267.487,70€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **133.743,85€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **75.528,29€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **476.759,84€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **350.282,07€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **175.141,04€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **101.219,04€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **626.642,15€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από **01/01/2017 - 31/12/2017**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **19.442,45€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **9.721,22€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **29.163,67€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από **01/01/2018 - 31/12/2018**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **32.302,59€**, πλέον, πρόστιμο

σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **16.151,30€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **48.453,89€**.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προσπιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου από **01/01/2019 - 31/12/2019**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **24.480,37€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **12.240,19€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **36.720,56€**.

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους **2023**, επιβλήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου **54 του Κ.Φ.Δ.**, ποσό προστίμου **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου **14 του Κ.Φ.Δ.**

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., με ημερομηνία θεώρησης την, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή στο σύνολο της αυτή, να επανεξεταστούν ως προς την νομιμότητα και την ορθότητα οι προσβαλλόμενες πράξεις, να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, να της επιστραφεί, εντόκως, από της καταβολής, άλλως από της άσκησης της υπό κρίση προσφυγής, κάθε ποσό που κατέβαλλε ή θα καταβάλλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- (1) Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. προς το άρθρο 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος,
- (2) Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου,
- (3) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών Φ.Π.Α.,
- (4) Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών λόγω φερόμενης «προσαυξήσεως περιουσίας»,
- (5) Μη νόμιμος ο συνυπολογισμός των δαπανών, που αφορούν στην τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων,
- (6) Μη νόμιμος ο υπολογισμός του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, που αφορά στην εκμίσθωση αγροτεμαχίου προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 «Προθεσμίες» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, «1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ.» 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) 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»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.[...].»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Κ.Φ.Ε. 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 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...], ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [...].»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Κ.Φ.Ε. ορίστηκε ότι,

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

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

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

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 της παρ. 1 και 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. [...].

4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα. [...]

Επειδή σύμφωνα με την **E.2015/2020** εγκύκλιο με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του του Διοικητή της ΑΑΔΕ» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι, «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του, 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., **συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.** Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν, 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. μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο ν. 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 της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) 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. [...]

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.[....]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του 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, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 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..

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, σύμφωνα με την Απόφαση **A.1008/2020** με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αποφασίσθηκε ότι,

«Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 .

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των

εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013.

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών [...].

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής.

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς και άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. ».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο **E.2016/31.01.2020** με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου του ν. (Α'170)” διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι, «Σε συνέχεια της (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα: [....]

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών [...]

B. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες

και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται το κατωτέρω ενδεικτικό παράδειγμα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ [...]

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. .

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ..»

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2047/2023** εγκύκλιο με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων

ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. 2. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι, «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...] 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, με αντικείμενο εργασιών εστιατόριο – πιτσαρία και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς και στα λοιπά εισοδήματα της και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα,

Αρχικώς και λόγω μερικής ανταπόκρισης της προσφεύγουσας σε σχετικό αίτημα της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του

Κ.Φ.Δ., της επιβλήθηκε πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Περαιτέρω, ύστερα από την διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. **A.1293/31.07.2019** Απόφαση, αφενός, πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας και πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των τραπεζικών της προϊόντων, προσδιορίζοντας, πιστωτικές κινήσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως «πρωτογενείς» καθώς και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, αφετέρου, από τις τραπεζικές κινήσεις αυτές διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα, προερχόμενο από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., καθώς και προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.

Επιπρόσθετα, κατά τον έλεγχο εμφάνισης όλων των εισοδημάτων της προσφεύγουσας από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε., διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., κατά τον έλεγχο επαλήθευσης του συντελεστή μικτού κέρδους διαπιστώθηκε σημαντική απόκλιση αυτού, μεταξύ των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019, κατά τον έλεγχο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. διαπιστώθηκαν, μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ως ακολούθως, - δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, η τμηματική ή ολική εξόφληση των οποίων δεν προέκυψε να έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., - δαπάνες που αφορούν μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., - δαπάνες που αφορούν πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. και - δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., καθώς η τμηματική ή ολική εξόφληση, δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιδ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.

Ακολούθως κατά τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, διεγράφει το αναγραφέν από την προσφεύγουσα, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χρηματικό ποσό του κωδικού 788 «ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» του εντύπου Ε1, καθώς δεν προέκυψε διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο και τέλος προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε., λαμβάνοντας υπόψιν και την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, όπως αυτή διαπιστώθηκε από τις ήδη εκδοθείσες υφιστάμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Στη συνέχεια, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. και καθώς διαπιστώθηκε η πλήρωση ως άνω προϋποθέσεων, το εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς ειδικότερα,

- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, οι καταχωρημένες αγορές εμπορευμάτων στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, είναι δυσανάλογες με τα δηλωθέντα ακαθάριστα

έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης της, από τα οποία προκύπτει ζημιογόνο αποτέλεσμα για το σύνολο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών,

- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκαν υφιστάμενες παραβάσεις του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. και συνεπώς πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς, τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.,

- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα της και συνεπώς πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.,

- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε μέρος, των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων ή φορολογικών στοιχείων, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και συνεπώς πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.,

- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου και συνεπώς πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, προσδιόρισε φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, με την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Τέλος διενεργήθηκε σύγκριση μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, βάσει των υποβληθέντων δηλώσεων, βάσει των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και ύστερα από την διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ως αναλυτικά περιγράφονται ανωτέρω και βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, εκ της οποίας σύγκρισης, προέκυψε ότι, το τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία και ύστερα από την υποβολή των σχετικών απαντητικών υπομνημάτων, εγγράφων, ισχυρισμών και προσκομισθέντων δικαιολογητικών από την προσφεύγουσα, προσδιορίστηκαν τα οριστικά αποτελέσματα καθώς και η οριστική φορολογική επιβάρυνση της προσφεύγουσας, ως κάτωθι,

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό Έτος 2017

Ι.ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' – Κ.Φ.Ε.)

(Α) Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Άρθρα 22, 23 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνη αγοράς αγαθών, συνολικού ποσού **547,78€**, ήτοι αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, η τμηματική ή ολική εξόφληση της οποίας δεν προκύπτει να έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(2) Δαπάνη συνολικού ποσού **300,00€**, που αφορά πρόστιμα και ποινές, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(3) Δαπάνη για την παροχή μισθωτής εργασίας συνολικού ποσού **7.104,56€**, η τμηματική ή ολική εξόφληση της οποίας δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(Β) Πλέον έσοδα από Επιχειρηματικές Συναλλαγές

(1) Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **56,45€**, προερχόμενη από τη μη έκδοση δύο (2) παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων), απόδειξης λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **537/2020** απόφαση επιβολής προστίμου.

(Γ) Προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή απτία (Άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **184.130,58€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, από λοιπές ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις,

(2) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **20.859,20€**, που αφορά λοιπές πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις,

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **150.202,93€**,

II.ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' - Κ.Φ.Ε.)

(Α) Εισόδημα Από Μισθωτή Εργασία (Άρθρο 12 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε αποκρυσβέν εισόδημα ποσού **14.518,84€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου «.....», σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(2) Διαπιστώθηκε αποκρυσβέν εισόδημα ποσού **429,55€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες έχουν ως αιτιολογία «μισθοδοσία», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(3) Διαπιστώθηκε αποκρυσβέν εισόδημα ποσού **31.477,23€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2017 έως 31/12/2017

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυβείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **20.887,78€**, της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **87.032,42€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Φορολογικό Έτος 2018

(Α) Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Άρθρα 22, 23 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνη αγοράς αγαθών συνολικού ποσού **12.499,16€**, ήτοι αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, η τμηματική ή ολική εξόφληση της οποίας δεν προκύπτει να έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(2) Δαπάνη συνολικού ποσού **7,94€**, που αφορά πρόστιμα και ποινές, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(3) Δαπάνη για την παροχή μισθωτής εργασίας συνολικού ποσού **1.753,80€**, η τμηματική ή ολική εξόφληση της οποίας δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(Β) Έσοδα από Επιχειρηματικές Συναλλαγές

(1) Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **93,95€**, προερχόμενη από τη μη έκδοση επτά (7) παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων), απόδειξης λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), σύμφωνα με την υπ' αριθμ.και την υπ' αριθμ.αποφάσεις επιβολής προστίμου.

(Γ) Προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία (Άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **325.845,96€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, από λοιπές ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

(2) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **55.443,46€**, που αφορά λοιπές πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις,

II.ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' - Κ.Φ.Ε.)

(Α) Εισόδημα Από Μισθωτή Εργασία (Άρθρο 12 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **31.966,80€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου «.....», σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(2) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **1.758,41€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες έχουν ως αιτιολογία «μισθοδοσία», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(3) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **3.000,00€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **237.713,26€**,

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2018 έως 31/12/2018

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυβείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **34.101,91€**, της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **142.091,30€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Φορολογικό Έτος 2019

(Α) Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Άρθρα 22, 23 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνη συνολικού ποσού **1.833,71€** που αφορά μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές της παροχής μισθωτής εργασίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(2) Δαπάνη συνολικού ποσού **59,42€**, που αφορά πρόστιμα και ποινές, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(3) Δαπάνη για την παροχή μισθωτής εργασίας συνολικού ποσού **2.144,62€**, η τμηματική ή ολική εξόφληση της οποίας δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,

(Β) Έσοδα από Επιχειρηματικές Συναλλαγές

(1) Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού **107,72€**, προερχόμενη από τη μη έκδοση επτά (7) παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων), απόδειξης λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), σύμφωνα με την υπ' αριθμ.απόφαση επιβολής προστίμου.

(Γ) Προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία (Άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **450.243,49€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, από λοιπές ονομαστικές καταθέσεις, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις,

(2) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού **55.447,12€**, που αφορά λοιπές πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα, δεν

απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις,

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκαν ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, συνολικού ποσού **244.161,78€**,

II.ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' - Κ.Φ.Ε.)

(Α) Εισόδημα Από Μισθωτή Εργασία (Άρθρο 12 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **21.448,09€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου «.....», σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(2) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **5.745,54€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες έχουν ως αιτιολογία «μισθοδοσία», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

(3) Διαπιστώθηκε αποκρυβέν εισόδημα ποσού **29.400,27€**, σύμφωνα με πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προερχόμενο από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις της παρ. 1 της περ. δ' της παρ. 2 και της περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.,

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)

Φορολογική Περίοδος από 01/01/2019 έως 31/12/2019

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυβείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **24.432,86€**, της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, επί της διαφοράς φορολογητέων εκροών, συνολικού ποσού **117.340,55€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή ήδη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλοντας πρόσθετους συμπληρωματικούς ισχυρισμούς επί του τέταρτου, ως ανωτέρω εκτεθέντα, προβαλλόμενου λόγου προσφυγής, υπέβαλλε μεταξύ άλλων, νεότερα στοιχεία τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ειδικότερα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ.σχετικό υπόμνημα της, προσκόμισε,

(1) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία συνολικού ποσού **130.778,34€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **513.636,39€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **644.414,73€**,

(2) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **30.085,44€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **324.519,50€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **354.604,94€**,

(3) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **12.571,41€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «**επί πιστώσει**», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **354.604,94€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **367.176,35€**.

(5) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **50.225,28€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «**επί πιστώσει**», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **105.625,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **105.625,00€**,

(7) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **109.866,74€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «**επί πιστώσει**», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0.00€**.

(9) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής την επωνυμία συνολικού ποσού **49.057,43€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0.00€**.

(11) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **41.440,00€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «**επί πιστώσει**», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**.

(20) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμίασυνολικού ποσού **11.841,50€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

- (21) Αντίγραφο της υποβληθείσας υπ' αριθμ.περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.10.2017 - 31.10.2017 του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....»,
(22) Αντίγραφο της υποβληθείσας υπ' αριθμ.περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.10.2018 - 31.10.2018 του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....»,
(23) Αντίγραφο της υποβληθείσας υπ' αριθμ.περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.10.2019 - 31.10.2019 του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....».

Επειδή ήδη περαιτέρω με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλοντας πρόσθετους συμπληρωματικούς ισχυρισμούς επί του τέταρτου, ως ανωτέρω εκτεθέντα, προβαλλόμενου λόγου προσφυγής, υπέβαλλε μεταξύ άλλων, στοιχεία τα οποία κρίθηκαν ως νέα και τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ειδικότερα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ.σχετικό υπόμνημα της, αιτούμενη τη χορήγηση παράτασης κατά τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., προσκόμισε,

(1) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία συνολικού ποσού **69.061,82€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(2) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **27.765,00€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(3) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμίασυνολικού ποσού **11.841,50€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(4) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμίασυνολικού ποσού **155.303,00€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(5) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **18.451,16€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(6) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμίασυνολικού ποσού **231.166,09€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **324.519,50€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **324.519,50€**,

(7) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία συνολικού ποσού **267.592,75€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(8) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **322.998,23€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

(9) Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπου αφορά ξενοδοχειακές υπηρεσίες, προς το νομικό πρόσωπο αλλοδαπής με την επωνυμία, συνολικού ποσού **4.558,40€**, όπου φαίνεται ως τρόπος πληρωμής «*επί πιστώσει*», ως προηγούμενο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€** και ως νέο υπόλοιπο το ποσό των **0,00€**,

Επειδή ήδη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε νεότερα στοιχεία και επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. πρωτ.και υπ' αριθμ. πρωτ.υπομνήματα της, τα στοιχεία αυτά αναπέμφθηκαν στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προκειμένου η τελευταία να αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, ως αναλυτικά περιγράφεται σε συνέχεια της παρούσας απόφασης.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης, ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή η προσφεύγουσα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ.υπόμνημα της υπέβαλλε τα ως άνω νέα στοιχεία κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς σύμφωνα με την υπ' αριθμ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της παρ. 5 άρθρο 72 του Κ.Φ.Δ., δόθηκε παράταση τριάντα (30) ημερών για την έκδοση απόφασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, αντίθεσης των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., προς την παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ισχυρίζεται ότι, η ανάθεση στη Διοίκηση του προσδιορισμού του περιεχομένου των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, όταν στο ίδιο το κείμενο του νόμου δεν υπάρχει μόνο παρά ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών, και, γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους, προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος και είναι, ως εκ τούτου, ανίσχυρη, και κατά συνέπεια, κατά της προσφεύγουσα, ο προσδιορισμός από τη Φορολογική Αρχή των φορολογητέων εσόδων με την υιοθέτηση της μεθόδου των αναλογιών, τυγχάνει παράνομος και ακυρωτέος, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα τις υπό κρίση προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις,

Επειδή ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, η οποία συνεπάγεται ότι οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, περαιτέρω σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, παράνομης, εσφαλμένης και πλημμελώς αιτιολογημένης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ισχυρίζεται ότι, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι η ατομική επιχείρηση της έπρεπε να ελεγχθεί με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., και μάλιστα με βάση την αρχή της σχέσεως της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, χωρίς να αιτιολογεί τον λόγο της επιλογής αυτής, η επιλογή της οποίας οδήγησε σε πληθώρα στρεβλών αποτελεσμάτων, περαιτέρω εκθέτει ότι, υπήρξε παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν καταχρηστικής ασκήσεως των δικαιωμάτων της ελεγκτικής αρχής και κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και συνεπώς τυγχάνουν ακυρωτέες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι στο άρθρο αυτό, ορίζονται οι κατά νόμο προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες, στην προκειμένη περίπτωση, δύναται να εφαρμοστούν, εφ' όσον, είτε πληρούνται, διαζευκτικά, οι προϋποθέσεις, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχόμενα έτη, των περιπτώσεων α', β', γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, είτε πληρούνται, επίσης διαζευκτικά, οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, εξετάζεται η συνδρομή μίας ή και περισσότερων προϋποθέσεων όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, η αρχικώς γενική αναφορά περί συνδρομής των ως άνω προϋποθέσεων, εξειδικεύεται περαιτέρω στις κατά νόμο προϋποθέσεις αυτές, κατόπιν ελέγχου της πλήρωσης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 11 της υπ' αριθμ. πρωτ. Α.1293/23-7-2019 Απόφασης, παραθέτοντας ότι,

- (1) Κατά τα ελεγχόμενα έτη, οι αγορές εμπορευμάτων που αναγράφονται στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, είναι δυσανάλογες σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας,
- (2) Κατά τα ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με το σχετικό αρχείο, προέκυψαν διαπιστωμένες παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. (μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πωλήσεων), οι οποίες θέτουν τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων

έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με την **περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**,

(3) Κατά τα ελεγχόμενα έτη, κατόπιν ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν ποσά που προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία και αποτελούν «*προσαύξηση περιουσίας*» η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας και τα οποία θέτουν τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**,

(4) Κατά τα ελεγχόμενα έτη, δεν προσκομίστηκαν μετά από σχετική πρόσκληση, τα αναλυτικά περιγραφέντα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία, η οποία θέτει τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με την **περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**,

(5) Κατά τα ελεγχόμενα έτη, κατόπιν σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προέκυψε ότι, το ατομικό αλλά και το οικογενειακό δηλωθέν εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, δεν αιτιολόγησε την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου αποκλειστικά λόγω πλήρωσης των προϋποθέσεων της **περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**, (μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πωλήσεων), πλην όμως σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει αιτιολογημένα ότι, συντρέχει το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτουν οι σχετικές διατάξεις της **παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε.**, καθώς σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. **Ε.2015/31.01.2020** εγκύκλιο, αναλυτικά στην υπό κρίση περίπτωση, προκύπτει ότι,

- Συντρέχει η σχετική προϋπόθεση της **περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.** που αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες που το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο, όταν μεταξύ άλλων, δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. και από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου,

- Συντρέχει η σχετική προϋπόθεση της **περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.** που αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου και ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων,

- Συντρέχει η σχετική προϋπόθεση της **περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.** που αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και

- Συντρέχει και το σύνολο των σχετικών προϋποθέσεων της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.** που αναφέρονται στις περιπτώσεις όπου 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.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον δεύτερο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου και ειδικότερα κατά το μέρος που αφορά την

αναιτιολόγητη εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, λόγω μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. πρωτ. Α.1008/2020 Απόφασης, προκύπτει ότι, για τις υποθέσεις που αφορούν έμμεσο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την απόφαση αυτή, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ.απόφαση του Προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, ύστερα από σχετική εισήγηση του αρμόδιου ελεγκτή, αποφασίστηκε η έγκριση του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, με την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών της και αφενός προσδιορίστηκε αιτιολογημένα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, η φορολογητέα ύλη, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, δηλαδή, ποσοστά ή δείκτες ή αναλογικές σχέσεις, που είναι κατάλληλες, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, αφετέρου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετικό αίτημα προς παροχή πληροφοριών της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, ως είχε υποχρέωση, για παροχή αναλυτικών στοιχείων της επιχείρησης της, όπως, τιμοκατάλογους, στοιχεία που αφορούν την φύρα και τον αριθμό μερίδων έτοιμων προϊόντων, τις απαιτούμενες ποσότητες πρώτων υλών για την παραγωγή μονάδων τελικού προϊόντος, κ.α., που αφορούν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές έλεγχου των έμμεσων μεθόδων.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον δεύτερο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου και ειδικότερα κατά το μέρος που αφορά την παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και την εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος**, περαιτέρω και καθώς προκύπτει η τήρηση των εκ του νόμου οριζόμενων προϋποθέσεων από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας, περί έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω καταχρηστικής ασκήσεως των δικαιωμάτων της ελεγκτικής αρχής και κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφορών Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι, δεν επιτρέπεται ως φορολογητέα αξία να λαμβάνεται εκείνη, που προσδιορίζεται με «αντικειμενικά» κριτήρια, δυνάμει της εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αλλά αυτή που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της υπ' αριθμ. πρωτ. Α.1008/2020 Απόφασης, προκύπτει ότι, εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες και ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις

ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2047/05.07.2023 εγκυκλίου, προκύπτει ότι, στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον τρίτο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον, όπως συμπληρώθηκε, τέταρτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, παράνομου, εσφαλμένου και πλημμελώς αιτιολογημένου καταλογισμού διαφορών λόγω φερόμενης «προσαυξήσεως περιουσίας», ισχυρίζεται ότι, η απόδειξη της προελεύσεως από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ως «προσαύξηση περιουσίας», εφόσον δεν συνδέεται με αφανές εισόδημα, αλλά έχει άλλη, γνωστή γενεσιουργό αιτία, δεν επιτρέπει την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ιδίως όταν πρόκειται απλώς για μεταβολή της συνθέσεως της περιουσίας του φορολογούμενου, ήτοι για μετατροπή αυτής από ένα περιουσιακό στοιχείο σε άλλο, περαιτέρω εκθέτει ότι, το σύνολο των ποσών που της καταλογίζονται ως αγνώστου προελεύσεως, είναι πιστώσεις, που προέρχονται από τουριστικά γραφεία που αποτελούν πελάτες του νομικού προσώπου με την επωνυμία «....., και δ.τ. της οποίας είναι μέτοχος, πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνουσα σύμβουλος και τα ποσά αυτά δεν στοιχειοθετούν την έννοια της «προσαυξήσεως περιουσίας» καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Επειδή σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, **κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.,** σύμφωνα με τις ως κάτωθι, ανά έτος, πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς,

Φορολογικό Έτος 2017

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							793,00	793,00
2							100,00	33,33
3							100,00	33,33

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λοναριασμού	Δικαιούχοι Λοναριασμού	Ημερομηνία Συνολλάνης	Περιγραφή Συναλλανής	Αιτιολογία Συναλλανής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
4							100,00	33,33
5							100,00	33,33
6							100,00	33,33
7							17.325,27	17.325,27
8							10.000,00	10.000,00
9							9.924,00	9.924,00
10							600,00	600,00
11							4.588,02	4.588,02
12							14.000,00	14.000,00
13							14.000,00	14.000,00
14							250,00	125,00
15							200,00	100,00
16							52.200,00	52.200,00
17							14.000,00	14.000,00
18							692,75	692,75
19							300,00	150,00
20							52.200,00	52.200,00
21							450,00	225,00
22							3.049,38	3.049,38

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λοναριασμού	Δικαιούχοι Λοναριασμού	Ημερομηνία Συνολλανής	Περιγραφή Συναλλανής	Αιτιολογία Συναλλανής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
23							300,00	150,00
24							300,00	150,00
25							380,00	190,00
26							100,00	50,00
27							3.493,46	3.493,46
28							14.000,00	14.000,00
29							4.004,00	4.004,00
30							240,00	120,00
31							1.000,00	500,00
32							400,00	200,00
33							300,00	150,00
34							100,00	50,00
35							8.977,67	8.977,67
36							80,00	40,00
37							400,00	200,00
38							250,00	125,00
39							160,00	80,00
40							1.854,21	1.854,21

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λοναριασμού	Δικαιούχοι Λοναριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
41							3.290,00	3.290,00
42							114,00	114,00
43							3.500,00	3.500,00
44							14.000,00	14.000,00
45							80,00	40,00
46							200,00	100,00
47							6.945,22	6.945,22
48							7.182,99	7.182,99
49							3.759,30	3.759,30
50							6.341,00	6.341,00
51							2.663,48	2.663,48
52							26.100,00	26.100,00
53							998,50	499,25
54							2.658,37	2.658,37
55							14.000,00	14.000,00
56							4.078,20	4.078,20
57							20.880,00	20.880,00
58							16.011,00	16.011,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017							364.213,82	360.636,22

Φορολογικό Έτος 2018

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							25.264,07	25.264,07
2							3.635,64	3.635,64
3							57,00	57,00
4							15.500,00	15.500,00
5							20.880,00	20.880,00
6							22.810,00	22.810,00
7							477,99	239,00
8							42.642,50	42.642,50
9							13.000,00	13.000,00
10							7.000,00	3.500,00
11							6.000,00	3.000,00
12							7.000,00	3.500,00
13							20.880,00	20.880,00
14							22.810,00	22.810,00
15							300,00	150,00
16							300,00	150,00
17							7.290,00	7.290,00
18							22.810,00	22.810,00
19							550,00	275,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
20							10.000,00	10.000,00
21							10.000,00	10.000,00
22							22.810,00	22.810,00
23							1.254,40	1.254,40
24							41.760,00	41.760,00
25							3.612,00	3.612,00
26							15.000,00	15.000,00
27							22.810,00	22.810,00
28							15.000,00	15.000,00
29							20.000,00	20.000,00
30							22.810,00	22.810,00
31							19.370,00	19.370,00
32							20.579,50	20.579,50
33							4.637,50	4.637,50
34							22.810,00	22.810,00
35							8.058,50	8.058,50
36							17.619,00	17.619,00
37							20.880,00	20.880,00
38							25.000,00	25.000,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
39							3.000,00	3.000,00
40							44.916,81	44.916,81
41							30.750,00	30.750,00
42							9.500,00	9.500,00
43							250,00	125,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018							651.634,91	640.695,92

Φορολογικό Έτος 2019

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							19.640,00	19.640,00
2							30.750,00	30.750,00
3							20.000,00	20.000,00
4							15.000,00	15.000,00
5							61.398,23	61.398,23
6							350,00	175,00
7							35.203,00	35.203,00
8							400,00	200,00
9							260,00	130,00
10							22.710,00	22.710,00
11							2.500,00	1.250,00
12							35.203,00	35.203,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
13							400,00	200,00
14							30.000,00	30.000,00
15							180,00	90,00
16							61.500,00	61.500,00
17							35.203,00	35.203,00
18							100,00	50,00
19							630,00	315,00
20							10.000,00	10.000,00
21							30.000,00	30.000,00
22							30.750,00	30.750,00
23							35.203,00	35.203,00
24							450,00	225,00
25							10.000,00	10.000,00
26							420,00	210,00
27							20.000,00	20.000,00
28							30.000,00	30.000,00
29							35.035,00	35.035,00
30							15.000,00	15.000,00
31							650,00	650,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
32							210,00	105,00
33							10.000,00	10.000,00
34							130,00	65,00
35							61.500,00	61.500,00
36							30.000,00	30.000,00
37							35.103,00	35.103,00
38							21.434,74	21.434,74
39							30.750,00	30.750,00
40							5.000,00	5.000,00
41							10.000,00	10.000,00
42							20.000,00	20.000,00
43							35.208,00	35.208,00
44							30.750,00	30.750,00
45							11.466,00	11.466,00
46							2.664,00	2.664,00
47							7.336,00	7.336,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019							900.486,97	897.471,97

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών της, κατά τον, όπως συμπληρώθηκε, τέταρτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, προσκόμισε, τα ως ανωτέρω αναλυτικά περιγραφέντα (εκδοθέντα τιμολόγια και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.) τα οποία σύμφωνα με την υπ' αριθμ.πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, αναπέμφθηκαν στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκειμένου να προβεί στη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών

επαληθεύσεων επί των στοιχείων αυτών, τα οποία κρίθηκαν ως νέα, και να αποστείλει το σχετικό πόρισμά της επί των στοιχείων αυτών, καθώς και την τελική φορολογική επιβάρυνση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.3 του κεφ. Δ της ΠΟΛ. 1069/2014 Απόφασης.

Επειδή σε απάντηση της ανωτέρω πράξης αναπομπής, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία διαπίστωσε ότι από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν προκύπτουν στοιχεία ικανά να τροποποιήσουν το πόρισμα του αρχικού ελέγχου, καθώς, σύμφωνα με το συμπληρωματικό πόρισμα της, εκθέτει αναλυτικά τα κάτωθι:

- Επί των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) αρχικά διαπιστώνεται ότι, μέρος, των στοιχείων αυτών έχουν εκδοθεί σε φορολογική περίοδο μεταγενέστερη των ελεγχόμενων ετών και από κανενός είδους στοιχείο δεν προκύπτει ο συσχετισμός τους με τις υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, παραθέτοντας αναλυτικά τα κάτωθι, φορολογικά στοιχεία,

1. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **130.778,34€**,

2. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **30.085,44€**.

3. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **12.571,41€**.

4. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **229.994,61€**.

5. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **50.225,28€**.

6. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **325.711,80€**.

7. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **109.866,74€**.

8. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **22.274,00€**.

9. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **49.057,43€**.

10. Αντίγραφο του υπ' αριθμ. τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **58.495,85€**.

11. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **41.440,00€**.

- Επί των λοιπών προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) των ετών 2017, 2018 και 2019 από κανενός είδους στοιχείο δεν προκύπτει ότι έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του νομικού προσώπου, ενώ η συνολική τους αξία ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, υπολείπεται της συνολικής αξίας των υπό έλεγχο πιστωτικών κινήσεων από τουριστικά γραφεία που πραγματοποιήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, παραθέτοντας αναλυτικά τα κάτωθι, φορολογικά στοιχεία,

1. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **69.061,82€**.

2. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **27.765,00€**.

3. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία συνολικού ποσού **11.841,50€**.

4. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **155.303,00€**.

5. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **18.451,16€**.

6. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **231.166,09€**.

7. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **4.558,40€**.

8. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **322.998,23€**.

9. Αντίγραφο του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίαπρος το νομικό πρόσωπο με την επωνυμίασυνολικού ποσού **267.592,75€**.

Επειδή περαιτέρω, σε απάντηση της ανωτέρω πράξης αναπομπής, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι αναλυτικά τα κάτωθι περιγραφέντα, σύμφωνα με το συμπληρωματικό ελεγκτικό πόρισμα της, έκρινε ότι τα ποσά των υπό κρίση πιστωτικών κινήσεων από τα τουριστικά γραφεία, αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή της προσαύξησης αυτής, ούτε επίσης ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς,

- Οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, αφορούν πιστώσεις τουριστικών γραφείων (.....) τα οποία, βάσει συμφωνητικών, συνεργάζονται με την εταιρεία,
- Η προσφεύγουσα οικειοποιείται τις πιστώσεις των τουριστικών αυτών γραφείων, καθώς, με αυτές καλύπτει προσωπικές, οικογενειακές και επιχειρηματικές δαπάνες, δικές της αλλά και τρίτων,
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς επίρρωση των σχετικών της ισχυρισμών, ότι οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις μεταφέρονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας,
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς επίρρωση των σχετικών της ισχυρισμών, ότι κατόπιν αναλήψεων μετρητών από τραπεζικούς της λογαριασμούς εξοφλεί υποχρεώσεις της εταιρείαςή ότι καταθέτει μετρητά στο ταμείο αυτής,
- Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετικό αίτημα προς παροχή πληροφοριών σχετικά με τους αποδέκτες των τραπεζικών μεταφορών και των αναλήψεων μετρητών,
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να συσχετίζουν τις εν λόγω πιστωτικές κινήσεις των τουριστικών γραφείων με συγκεκριμένα παραστατικά εσόδων της εταιρείαςή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα ποσά αυτά έχουν απαλλαχθεί από το φόρο,
- Από κανενός είδους στοιχείο δεν προκύπτει οποιαδήποτε σχέση του συζύγου αυτής με την εταιρεία,
- Από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν προκύπτουν ικανά στοιχεία που να τροποποιούν το πόρισμα του αρχικού ελέγχου.

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

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο, με θέμα **«Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»**, ορίζεται ότι: **«[...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές,**

η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.[...].».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017 εγκυκλίου παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, σύμφωνα με την οποία προκύπτει ότι, στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, μεταξύ άλλων, διαπιστώθηκε ότι, (σελ. 75) «*Η ελεγχόμενη προσκόμισε, στην Αγγλική γλώσσα, τα παρακάτω συμβόλαια που έχει συνάψει η εταιρείαμε τα τουριστικά γραφείαως δεκτικός λογαριασμός καταβολών αναφέρεται ο υπ' αριθμ. κοινός τραπεζικός της λογαριασμός με το σύζυγό της στην τράπεζα [...]*», (σελ. 77) «*[...] η ελεγχόμενη οικειοποιείται τις πιστώσεις των ανωτέρω τουριστικών πρακτορείων [...]*», «*[...] οι πιστώσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης με αιτιολογία συναλλαγής,όπως η αιτιολογία αυτή προκύπτει από το σύστημα τραπεζικών λογαριασμών πληρωμών [...], αφορούν πιστώσεις τουριστικών γραφείων με τα οποία, βάσει συμφωνητικών, η εταιρείασυνεργάζεται.*», «*[...] δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τους ισχυρισμούς της ότι οι εν λόγω πιστώσεις μεταφέρονται σε λογαριασμούς τηςή ότι εξοφλούνται υποχρεώσεις της*».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και προς επίρρωση των σχετικών εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμών, ότι πλήθος πιστωτικών κινήσεων σε τραπεζικούς της λογαριασμούς αφορούν συναλλαγές της εταιρείας στην οποία συμμετέχει ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος, προσκομίστηκαν μεταξύ άλλων,

(Α) Σχετικά έγγραφα εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμίακαι άσκηση δραστηριότητας ταξιδιωτικού πρακτορείου, στα οποία αναφέρεται ότι, « [...] τα ακόλουθα χρηματικά ποσά, Έτος 2018 7.290,00€, Έτος 2019 154.176,00€, που εμβάστηκαν κατά την περίοδο 2017-2018-2019 στον τραπεζικό λογαριασμότης τραπεζής Τράπεζα της

Ελλάδος με δικαιούχο την κααπό την εταιρεία με την επωνυμία αφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμίαστο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης», «[...] το χρηματικό ποσό 11.821,50€ που εμβάστηκαν κατά το έτος 2017 στον τραπεζικό λογαριασμότης Τράπεζας της Ελλάδος με δικαιούχο την κααπό την εταιρεία με την επωνυμίααφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....στο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης», « [...] τα ακόλουθα χρηματικά ποσά, Έτος 2017 151.380,00€, Έτος 2018 222.709,31€, Έτος 2019 327.398,23€ που εμβάστηκαν κατά την περίοδο 2017-2018-2019 στον τραπεζικό λογαριασμό της τραπεζήςμε δικαιούχο την κααπό την εταιρεία με την επωνυμία αφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμίαστο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης».

(Β) Σχετικά έγγραφα εκδόσεως του νομικού προσώπου με την επωνυμία και άσκηση δραστηριότητας ταξιδιωτικού πρακτορείου, στα οποία αναφέρεται ότι, « [...] το χρηματικό ποσό 25.264,07€, που εμβάστηκαν κατά το έτος 2018 στον τραπεζικό λογαριασμό της κααπό την εταιρεία με την επωνυμίααφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμίαστο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης», « [...] Τα ακόλουθα χρηματικά ποσά, Έτος 2017: 120.728.00€, Έτος 2018: 155.370.00€, Έτος 2019: 144.640,00€ που εμβάστηκαν κατά την περίοδο 2017-2018-2019 στον τραπεζικό λογαριασμό της κααπό την εταιρεία με την επωνυμίααφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμίαστο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης», « [...] Τα ακόλουθα χρηματικά ποσά, Έτος 2017: 69.061,82€, Έτος 2018: 215.430,90€, Έτος 2019: 267.592,74€ που εμβάστηκαν κατά την περίοδο 2017-2018-2019 στον τραπεζικό λογαριασμότης τραπεζήςμε δικαιούχο την κααπό την εταιρεία με την επωνυμίααφορούσαν σε καταβολές της τελευταίας προς την εταιρεία με την επωνυμίαστο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης».

(Γ) Σχετικές συμβάσεις μεταξύ του νομικού προσώπου και ταξιδιωτικών πρακτορείων (.....), όπου εμφανίζεται ως εκπρόσωπος η προσφεύγουσα, για την παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών του ανωτέρω νομικού προσώπου, με την μορφή εμπορικών συμφωνιών που περιλαμβάνουν πακέτα διακοπών (.....).

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και προς επίρρωση των σχετικών εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμών, ότι πλήθος πιστωτικών κινήσεων σε τραπεζικούς της λογαριασμούς αφορούν συναλλαγές της εταιρείας στην οποία συμμετέχει ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος, αναφέρει μεταξύ άλλων ότι, « [...] Προσκομίζω και επικαλούμαι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται πιστώσεις στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, οι οποίες προέρχονται από τις επιχειρήσεις (τουριστικά πρακτορεία) με τις επωνυμίες που αποτελούν πελάτες της εταιρείας με την επωνυμία «..... με δ.τ. [...] Περαιτέρω, προσκομίζω και επικαλούμαι και βεβαιώσεις των Γραφείων Γενικού Τουρισμού, (.....) τα οποία μεσολαβούσαν στις οικείες συνεργασίες, που πλήρως επιβεβαιώνουν την καταβολή των ανωτέρω ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό μου στο πλαίσιο των συμβατικών σχέσεων της προαναφερθείσας εταιρείας (.....) και για λογαριασμό αυτής».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι μέρος, των ως ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντων, πιστωτικών κινήσεων οι οποίες καταλογίστηκαν ως προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.,

παραπέμπουν ευθέως, σύμφωνα με την αιτιολογία κατάθεσης των ποσών αυτών, (εμφανιζόμενος ως καταθέτης τουριστικά πρακτορεία της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ή και λοιπές, πχ ενδεικτικά, -Τηνκατάθεση ποσού 80,00€ με αιτιολογία «....., -Τηνκατάθεση ποσού 250,00 με αιτιολογία) ως σχετιζόμενες, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ειδικότερα με την άσκηση δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου, οι οποίες αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά έτος, ως κάτωθι,

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

Φορολογικό Έτος 2017

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							793,00	793,00
2							17.325,27	17.325,27
3							10.000,00	10.000,00
4							9.924,00	9.924,00
5							4.588,02	4.588,02
6							14.000,00	14.000,00
7							14.000,00	14.000,00
8							250,00	125,00
9							200,00	100,00
10							52.200,00	52.200,00
11							14.000,00	14.000,00
12							692,75	692,75
13							52.200,00	52.200,00
14							3.049,38	3.049,38

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
15							380,00	190,00
16							3.493,46	3.493,46
17							14.000,00	14.000,00
18							4.004,00	4.004,00
19							8.977,67	8.977,67
20							80,00	40,00
21							250,00	125,00
22							1.854,21	1.854,21
23							3.290,00	3.290,00
24							14.000,00	14.000,00
25							6.945,22	6.945,22
26							7.182,99	7.182,99
27							3.759,30	3.759,30
28							6.341,00	6.341,00
29							2.663,48	2.663,48
30							26.100,00	26.100,00
31							2.658,37	2.658,37
32							14.000,00	14.000,00
33							4.078,20	4.078,20

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
34							20.880,00	20.880,00
35							16.011,00	16.011,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017							354.171,32	353.591,32

Φορολογικό Έτος 2018

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							25.264,07	25.264,07
2							15.500,00	15.500,00
3							20.880,00	20.880,00
4							22.810,00	22.810,00
5							42.642,50	42.642,50
6							13.000,00	13.000,00
7							7.000,00	3.500,00
8							6.000,00	3.000,00
9							7.000,00	3.500,00
10							20.880,00	20.880,00
11							22.810,00	22.810,00
12							7.290,00	7.290,00
13							22.810,00	22.810,00
14							10.000,00	10.000,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
15							10.000,00	10.000,00
16							22.810,00	22.810,00
17							1.254,40	1.254,40
18							41.760,00	41.760,00
19							3.612,00	3.612,00
20							15.000,00	15.000,00
21							22.810,00	22.810,00
22							15.000,00	15.000,00
23							20.000,00	20.000,00
24							22.810,00	22.810,00
25							19.370,00	19.370,00
26							20.579,50	20.579,50
27							4.637,50	4.637,50
28							22.810,00	22.810,00
29							8.058,50	8.058,50
30							17.619,00	17.619,00
31							20.880,00	20.880,00
32							25.000,00	25.000,00
33							3.000,00	3.000,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
34							44.916,81	44.916,81
35							30.750,00	30.750,00
36							9.500,00	9.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018								

Φορολογικό Έτος 2019

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							19.640,00	19.640,00
2							30.750,00	30.750,00
3							20.000,00	20.000,00
4							15.000,00	15.000,00
5							61.398,23	61.398,23
6							35.203,00	35.203,00
7							400,00	200,00
8							22.710,00	22.710,00
9							35.203,00	35.203,00
10							30.000,00	30.000,00
11							61.500,00	61.500,00
12							35.203,00	35.203,00
13							10.000,00	10.000,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
14							30.000,00	30.000,00
15							30.750,00	30.750,00
16							35.203,00	35.203,00
17							10.000,00	10.000,00
18							20.000,00	20.000,00
19							30.000,00	30.000,00
20							35.035,00	35.035,00
21							15.000,00	15.000,00
22							10.000,00	10.000,00
23							61.500,00	61.500,00
24							30.000,00	30.000,00
25							35.103,00	35.103,00
26							21.434,74	21.434,74
27							30.750,00	30.750,00
28							5.000,00	5.000,00
29							10.000,00	10.000,00
30							20.000,00	20.000,00
31							35.208,00	35.208,00
32							30.750,00	30.750,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
33							11.466,00	11.466,00
34							2.664,00	2.664,00
35							7.336,00	7.336,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019							894.206,97	894.006,97

Συγκεντρωτικός Πίνακας Ανωτέρω Πιστωτικών Κινήσεων

	Φορολογικό Έτος 2017		Φορολογικό Έτος 2018		Φορολογικό Έτος 2019	
	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου
Πιστωτικές κινήσεις σχετιζόμενες, με εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας (παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών)	354.171,32	353.591,32	646.064,28	636.064,28	894.206,97	894.006,97

Επειδή ακολούθως από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι μέρος των πιστωτικών κινήσεων που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. και οι οποίες παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 78-87 της έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με την αιτιολογία κατάθεσης των ποσών αυτών, (ονομαστικές καταθέσεις) δεν σχετίζονται, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ειδικότερα με την άσκηση δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου, οι οποίες αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά έτος, ως κάτωθι,

ΠΙΝΑΚΑΣ II

Φορολογικό Έτος 2017

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							100,00	33,33
2							100,00	33,33
3							100,00	33,33
4							100,00	33,33

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
5							100,00	33,33
6							600,00	600,00
7							300,00	150,00
8							450,00	225,00
9							300,00	150,00
10							300,00	150,00
11							100,00	50,00
12							240,00	120,00
13							1.000,00	500,00
14							400,00	200,00
15							300,00	150,00
16							100,00	50,00
17							400,00	200,00
18							160,00	80,00
19							114,00	114,00
20							3.500,00	3.500,00
21							80,00	40,00
22							200,00	100,00
23							998,50	499,25

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017							10.042,50	7.044,90

Φορολογικό Έτος 2018

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							3.635,64	3.635,64
2							57,00	57,00
3							477,99	239,00
4							300,00	150,00
5							300,00	150,00
6							550,00	275,00
7							250,00	125,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018							5.570,63	4.631,64

Φορολογικό Έτος 2019

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
1							350,00	175,00
2							260,00	130,00
3							2.500,00	1.250,00
4							400,00	200,00
5							180,00	90,00
6							100,00	50,00
7							630,00	315,00

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην Ελεγχόμενη
8							450,00	225,00
9							420,00	210,00
10							650,00	650,00
11							210,00	105,00
12							130,00	65,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019							6.280,00	3.465,00

Συγκεντρωτικός Πίνακας Ανωτέρω Πιστωτικών Κινήσεων

	Φορολογικό Έτος 2017		Φορολογικό Έτος 2018		Φορολογικό Έτος 2019	
	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στην ελεγχόμενη Βάση Ελέγχου
Πιστωτικές κινήσεις από άγνωστη πηγή ή αιτία, κατά τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013	10.042,50	7.044,90	5.570,63	4.631,64	6.280,00	3.465,00

Επειδή αναφορικά για τις πιστωτικές κινήσεις, ως αποτυπώνονται στον ανωτέρω Πίνακα Ι της παρούσας, οι οποίες σχετίζονται με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ειδικότερα με την άσκηση δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου, προκύπτει ότι, οι υπό κρίση πιστωτικές κινήσεις αυτές, οι οποίες εμφανίζονται ως πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας έχουν εμφανή πηγή προέλευσης (δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής), [παρ. 1 της ΠΟΛ. 1175/2017] και καθώς, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, η προσφεύγουσα δεν ασκεί, ούτε θεωρήθηκε, από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ότι ασκεί, επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ξενοδοχείου, αυτές, κατά τους αρκούντως τεκμηριωμένους προβαλλόμενους εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμούς και του συνόλου των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, αποτελούν «**συναλλαγές**» της εταιρείας στην οποία η προσφεύγουσα συμμετέχει και συνεπώς **δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας της, καθώς είναι γνωστής προέλευσης** [παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017] και ο σχετικός ισχυρισμός, κατά το μέρος που αφορά ότι, οι υπό κρίση αυτές πιστωτικές κινήσεις, λανθασμένα καταλογίστηκαν ως «**άγνωστης προέλευσης**», αλλά προέρχονται από την κατά τα ανωτέρω προκύπτουσα αιτία («**συναλλαγές**» της εταιρείας) και έχουν γνωστή προέλευση, κρίνεται **βάσιμος και γίνεται αποδεκτός**, ανεξαρτήτως του αν τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή μη στο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία ή αν αυτά σχετίζονται, κατά τα αντιθέτως προβαλλόμενα από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, με συγκεκριμένα παραστατικά εσόδων της ως ανωτέρω εταιρείας, καθόσον **τούτο είναι αντικείμενο άλλου ελέγχου της αρμόδιας για τον έλεγχο του νομικού προσώπου ελεγκτικής υπηρεσίας.**

Επειδή σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου ότι, μεταξύ άλλων, διαπιστώθηκε ότι, (σελ. 76) « [...] Σύμφωνα με το σύστημα Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) και την αιτιολογία εκάστης συναλλαγής, οι ανωτέρω πιστώσεις χρησιμοποιούνται για την εξόφληση δόσεων του υπ' αριθμ. δανείου του συζύγου της ελεγχόμενης, των υπ' αριθμ. δανείων της ελεγχόμενης, για την εξυπηρέτηση προσωπικών τους δαπανών, οφειλών ΔΕΚΟ, οφειλών Δ.Ο.Υ., πληρωμών ενοικίων της ατομικής επιχείρησης της ελεγχόμενης κ.α., Επιπλέον, μέρος των ανωτέρω πιστώσεων, μεταφέρεται σε λογαριασμούς τρίτων ενώ πραγματοποιούνται και αναλήψεις μετρητών.», « [...] Μέρος των πιστώσεων που πραγματοποιούνται στον υπ' αριθμ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης με το σύζυγο της στην τράπεζαχρησιμοποιούνται για πληρωμές ασφαλιστικών τους εισφορών, δαπανών μισθοδοσίας υπαλλήλων της ελεγχόμενης, ενοικίων και πληρωμών ΔΕΚΟ της ατομικής επιχείρησης της ελεγχόμενης, οφειλών Δ.Ο.Υ., για την εξυπηρέτηση προσωπικών δαπανών κ.α. Ακόμα, μέρος των ανωτέρω πιστώσεων, μεταφέρεται σε λογαριασμούς τρίτων ενώ πραγματοποιούνται και αναλήψεις μετρητών.», « [...] Μέρος των πιστώσεων που πραγματοποιούνται στον υπ' αρ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης με το σύζυγό της στην τράπεζαχρησιμοποιούνται για πληρωμές ασφαλιστικών τους εισφορών, δαπανών μισθοδοσίας υπαλλήλων της ελεγχόμενης, ενοικίων και πληρωμών ΔΕΚΟ της ατομικής επιχείρησης της ελεγχόμενης, οφειλών Δ.Ο.Υ., για την εξυπηρέτηση προσωπικών δαπανών κ.α. Ακόμα, μέρος των ανωτέρω πιστώσεων, μεταφέρεται σε λογαριασμούς τρίτων ενώ πραγματοποιούνται και αναλήψεις μετρητών.», « [...] Με το αρ.πρωτ.....έγγραφο ζητήσαμε από την ελεγχόμενη όπως προσκομίσει στοιχεία που να αιτιολογούν τις μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων και τις αναλήψεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς σχετικά με τη φύση των συναλλαγών καθώς και τους αποδέκτες αυτών ωστόσο δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.», « [...] Δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της(extraits), λοιπά τραπεζικά παραστατικά ή άλλα στοιχεία, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της ότι οι επίμαχες πιστώσεις των ανωτέρω τουριστικών γραφείων στους λογαριασμούς της μεταφέρονται σε λογαριασμούς της, αν και με το αρ.πρωτ.....έγγραφο ζητήσαμε να αιτιολογήσει τις μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων σχετικά με τη φύση των συναλλαγών και τους αποδέκτες αυτών.», « [...] Δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως στοιχεία δαπανών, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της (extraits), λοιπά τραπεζικά παραστατικά, λογιστικές εγγραφές των βιβλίων της ή άλλα στοιχεία., που να αποδεικνύουν ότι με τα ποσά που πιστώνονται από τα τουριστικά γραφεία, αφού αναληφθούν, εξοφλούνται υποχρεώσεις της ή ότι αυτά κατατείνονται στο ταμείο της εν λόγω εταιρείας, αν και με το αρ.πρωτ.έγγραφο ζητήσαμε από την ελεγχόμενη να αιτιολογήσει τις αναλήψεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς σχετικά με τη φύση των συναλλαγών καθώς και τους αποδέκτες αυτών.», (σελ. 77), « [...] Από τα ανωτέρω, προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη οικειοποιείται τις πιστώσεις των ανωτέρω τουριστικών γραφείων καθώς με αυτές πραγματοποιεί δαπάνες, αξίας τουλάχιστον 381.558,33€, που υπερβαίνουν το ποσό 183.136,44€ που αφορά τα εισοδήματα που λαμβάνει για τις υπηρεσίες Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου που προσφέρει στην εταιρείαπλέον των πιστώσεων που από τον έλεγχο κρίθηκαν αγνώστου πηγής και αιτίας [...]», «Ο έλεγχος αδυνατεί να ταυτοποιήσει λοιπές δαπάνες/εξόδα/χρεώσεις.μεταφορές που πραγματοποιούνται στους ανωτέρω λογαριασμούς καθώς η ελεγχόμενη ούτε κατόπιν του αρ.....εγγράφου ούτε με το αρ.....υπόμνημα προσκομίζει στοιχεία σχετικά με τη φύση των εν λόγω συναλλαγών», « [...] Η ελεγχόμενη οικειοποιείται τις πιστώσεις των ανωτέρω τουριστικών γραφείων καθώς με αυτές

καλύπτει προσωπικές, οικογενειακές, επιχειρηματικές δαπάνες, υποχρεώσεις προσωπικών δανείων, δανείων του συζύγου της και δανείων που δεν κατέστη δυνατό από τον έλεγχο να ταυτοποιήσει τον ή τους δικαιούχους», « [...] δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τους ισχυρισμούς της ότι οι εν λόγω πιστώσεις μεταφέρονται σε λογαριασμούς της ή ότι εξοφλούνται υποχρεώσεις της», « [...] Δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τους ισχυρισμούς της ότι με τις αναλήψεις μετρητών που πραγματοποιεί εξοφλεί υποχρεώσεις της ή ότι καταθέτει μετρητά χρήματα στο ταμείο της», « [...] Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αρ.πρωτ.....έγγραφο της υπηρεσίας μας προκειμένου για παροχή στοιχείων σχετικά με τους αποδέκτες των μεταφορών και αναλήψεων μετρητών».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017 εγκυκλίου, σχετικά με την διενέργεια ελέγχου ποσών (γνωστής προέλευσης) που πιστώνονται σε λογαριασμό φυσικού προσώπου που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου στο οποίο ο ελεγχόμενος συμμετέχει, ορίζεται ότι, στην περίπτωση αυτή τα ποσά αυτά δύναται να συνιστούν δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε δε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή αναφορικά με την δικαιολόγηση των υπό κρίση ανωτέρω ποσών (πιστωτικές κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως «**συναλλαγές**» της εταιρείας η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία απέστειλε σχετική πρόσκληση του άρθρου 14 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. πλην όμως, παρόλο που δεν μπόρεσε να διαπιστώσει την συνδρομή των ως άνω προϋποθέσεων της παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017 εγκυκλίου, δηλαδή, είτε τα ποσά αυτά να αποτελούν δάνειο (με σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ή να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία είτε ταμειακή διευκόλυνση και αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο πριν από την διενέργεια του ελέγχου η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο), καταλόγισε το σύνολο αυτών ως «**άγνωστης αιτίας**» (σελ.89 έκθεσης ελέγχου) κατά τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/201, μη λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια (ΣτΕ 884/2016) και ειδικότερα δεν προέβη σε καμία περαιτέρω ελεγκτική επαλήθευση αναφορικά με τους προβαλλόμενους

ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι, η περαιτέρω πορεία των ποσών αυτών είναι, είτε μεταφορές προς την εταιρεία είτε αναλήψεις μετρητών με τα οποία εξοφλούσε υποχρεώσεις της ανωτέρω εταιρείας για λογαριασμό της, είτε κατέθετε μετρητά στο ταμείο αυτής, ισχυρισμοί οι οποίοι δύνανται ευχερώς να διασταυρωθούν, αφενός κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων επί των τηρούμενων βιβλίων και λοιπών στοιχείων (π.χ. τραπεζικούς λογαριασμούς) της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και αφετέρου κατόπιν διερεύνησης των χρεωστικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ. και σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο, η «προσαύξηση της περιουσίας» μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος και η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός τα ποσά των υπό κρίση πιστωτικών κινήσεων (πιστωτικές κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως «συναλλαγές» της εταιρείας με Α.Φ.Μ.) κατατέθηκαν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς της προσφεύγουσας, πλην όμως, δεν αποδείχθηκε ότι δεν επήλθε περαιτέρω μείωση των ποσών αυτών, κατόπιν άμεσης (τραπεζική μεταφορά προς λογαριασμούς της εταιρείας, ανάληψη μετρητών και κατάθεση αυτών είτε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας είτε στο ταμείο ρευστών διαθεσίμων-μετρητών αυτής ή έμμεσης επιστροφής (κατόπιν εξόφλησης υποχρεώσεων για λογαριασμό της), είτε ότι, δεν επήλθε ισόποση αύξηση του παθητικού της περιουσίας της προσφεύγουσας, ως υποχρέωση απόδοσης των υπό κρίση αυτών ποσών στην εταιρεία ως χρηματικές απαιτήσεις των ποσών αυτών στην τελευταία και συνεπώς τα ποσά αυτά δεν φέρουν τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., ώστε να χαρακτηριστούν ως «προσαύξηση» της περιουσίας της προσφεύγουσας.

Επειδή αποτελεί ουσιώδες στοιχείο διερεύνησης της υπό κρίση υπόθεσης, ο έλεγχος της εμπλεκόμενης εταιρείας ώστε να διαπιστωθούν αφενός τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης [παρ. 5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017 εγκυκλίου] κατόπιν περαιτέρω διερεύνησης των πιστωτικών αυτών κινήσεων που χαρακτηρίστηκαν ως «συναλλαγές» της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και αφετέρου να διαπιστωθούν ή μη, οι σχετικοί εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμοί, είτε ότι τα ποσά αυτά επιστρέφουν στην ανωτέρω εταιρεία είτε να διαπιστωθεί το ακριβές ύψος της χρηματικής απαίτησης της ανωτέρω εταιρείας από την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το μέρος που αφορά τις πιστωτικές αυτές κινήσεις που παραπέμπουν ευθέως, ως σχετιζόμενες, με άσκηση ξενοδοχειακής επιχειρηματικής δραστηριότητας και αποτελούν «συναλλαγές» της εταιρείας με Α.Φ.Μ. στην οποία η προσφεύγουσα συμμετέχει, η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ακυρωτές, καθώς, απαιτείται προηγούμενος έλεγχος της εταιρείας με την επωνυμία και περαιτέρω στη συνέχεια, ο έλεγχος της προσφεύγουσας, δύναται να

διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις που θα προκύψουν από τον έλεγχο του προαναφερθέντος νομικού προσώπου, είτε από οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, υπό την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον πέμπτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, μη νόμιμου συνυπολογισμού των δαπανών που αφορούν την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων, ισχυρίζεται ότι, τα σχετικά ποσά εσφαλμένως υπολογίστηκαν ως δήθεν προσωπικές δαπάνες της προσφεύγουσας οι οποίες και αθροίζονται στα προσωπικά εισοδήματα της.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.** προκύπτει ότι, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του **Κ.Φ.Δ.**, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ο συνυπολογισμός των σχετικών δαπανών τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων, που αναφέρονται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, αφενός, αφορά αποκλειστικά την διερεύνηση της συνδρομής των σχετικών προϋποθέσεων της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**, όσον αφορά την μη επάρκεια του ποσού του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης της, προϋπόθεση η οποία και θέτει την κατά νόμο απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, αφετέρου, η υπό κρίση δαπάνη αυτή δεν αποτελεί, κατά τα εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενα, αντικειμενική δαπάνη της **παρ. 1 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.**, η οποία και δύναται να αμφισβητηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα της **παρ. 2 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.**, αλλά, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, αποτελεί ετήσια πραγματική δαπάνη της **περ. στ' του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.**, η οποία και πραγματοποιήθηκε με χρέωση τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για την καταβολή της οποίας δεν προσκομίζεται κανενός είδους στοιχείο αμφισβήτησης με βάση πραγματικά περιστατικά ή και στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι η δαπάνη αυτή δεν την αφορά και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον πέμπτο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.**

Επειδή η προσφεύγουσα, κατά τον έκτο προβαλλόμενο από αυτήν λόγο προσφυγής, περί, μη νόμιμου υπολογισμού του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, που αφορά στην εκμίσθωση αγροτεμαχίου ιδιοκτησίας της, προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, ισχυρίζεται ότι, στα πλαίσια της ελευθερίας των συμβάσεων ορίστηκε ετήσιο μίσθωμα **100,00€** και διάρκεια μισθώσεως **25** έτη (από 01/01/2019 έως 31/12/2044), ωστόσο ο έλεγχος, καταχρηστικά και συνεπώς μη νόμιμα, υπολόγισε ετήσιο μίσθωμα βάση της προβλεπόμενης δαπάνης ανέγερσης ακινήτου (ξενοδοχειακής μονάδας), συνολικού προϋπολογισμού κόστους **400.000,00€** και προσδιόρισε το ετήσιο μίσθωμα στο συνολικό ποσό των **16.200,00€**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε.**, προκύπτει ότι, «**εισόδημα από ακίνητη περιουσία**» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων,

περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1069/23.3.2015 εγκύκλιο, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, προκύπτει ότι, όσον αφορά τις συμβάσεις, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα εις είδος), δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων, ειδικότερα, με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1103/2015 εγκυκλίου, ορίστηκε ότι, δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου του ν, είτε ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου.

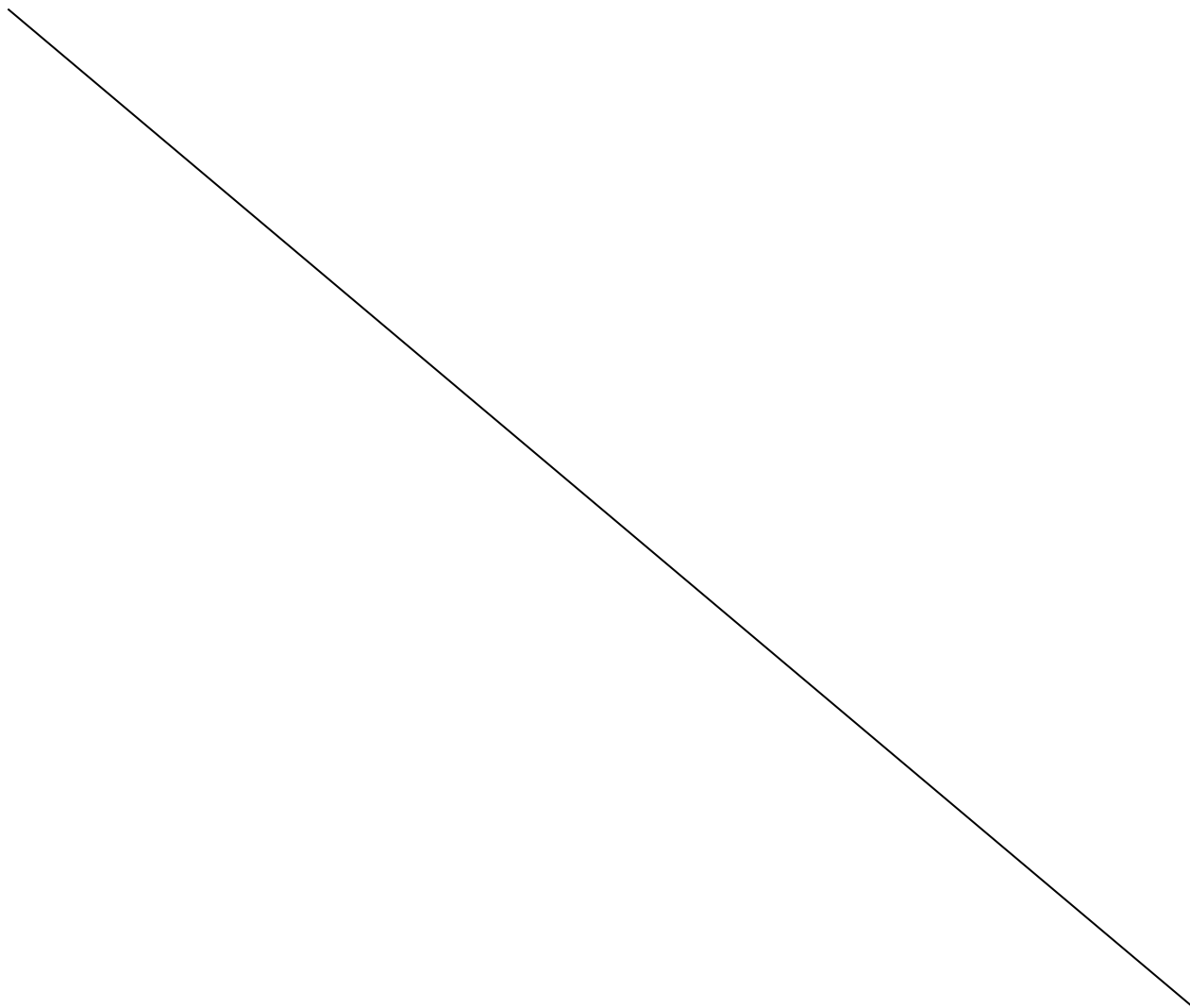
Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα σύμφωνα με το υπ' αριθμ.ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, εκμίσθωσε έκταση (αγροτεμάχιο) 5.343,88 τ.μ. συνιδιοκτησίας της κατά ποσοστό 50%, στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, με διάρκεια μίσθωσης τα 25 έτη, και εντός του αγροτεμαχίου αυτού η μισθώτρια εταιρεία κατασκευάζει, με αποκλειστικά δικές της δαπάνες και προϋπολογισμό ποσού 400.000,00€ ξενοδοχειακό κατάλυμα ενώ περαιτέρω όλα τα ανεγερθέντα κτίρια θα παραμείνουν προς όφελος του μισθίου, ήτοι των εκμισθωτών, συνεπώς η προσφεύγουσα αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός, κατά τον έκτο, εκ της προσφεύγουσας προβαλλόμενου λόγου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με την τροποποίηση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,



(Α) Την τροποποίηση των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων.

(1) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, ως εξής,

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία		16,66€		16,66€		16,66€
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	7,22€	0,22€	7,22€	0,22€	7,22€	0,22€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα				36.413,18€		36.413,18€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13				381.495,44€		27.904,12€
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		20.947,20€		46.425,62€		46.425,62€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	7,22€	20.964,08€	7,22€	464.351,12€	7,22€	110.759,80€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	7,22€	20.964,08€	7,22€	464.351,12€	7,22€	110.759,80€
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	3.262,17€		3.262,17€			
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	3.269,39€	20.964,08€	3.269,39€	464.351,12€	7,22€	110.759,80€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	3.269,39€	20.964,08€	3.269,39€	464.351,12€	7,22€	110.759,80€
Τεκμαρτό Εισόδημα	3.262,17€		3.262,17€		3.262,17€	
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	3.269,39€	20.964,08€	3.269,39€	464.351,12€	3.262,17€	110.759,80€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	3.269,39€	20.964,08€	3.269,39€	464.351,12€	7,22€	110.759,80€	86.533,55€
Φόρος Κλίμακας	718,76€	4.677,22€	718,76€	156.173,49€	718,76€	39.488,35€	34.811,13€
Μειώσεις από το φόρο		1.890,53€		1.890,53€		1.890,53€	
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	718,76€	2.786,69€	718,76€	154.282,96€	718,76€	37.597,82€	34.811,13€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	1,08€	4.717,10€	1,08€	4.717,10€	1,08€	4.717,10€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	717,68€	-1.930,41€	717,68€	149.565,86€	717,68€	32.880,72€	34.811,13€
Τέλη χαρτί/μου		0,50€		0,50€		0,50€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		0,10€		0,10€		0,10€	
Πλέον: Προκαταβ. Επομ.έτους	717,68€		717,68€		717,68€		
Σύνολο	1.435,36€	-1.929,81€	1.435,36€	149.566,46€	1.435,36€	32.881,32€	34.811,13€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.		224,20€		41.586,11€		7.319,38€	7.095,18€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.		-223,46€				-223,46€	
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ		650,00€		650,00€		650,00€	
Σύνολο	1.435,36€	-1.279,07€	1.435,36€	191.802,57€	1.435,36€	40.627,25€	41.906,31€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής				75.748,14€		17.405,57€	17.405,57€
άρθ.58 ν.4174/2013							
Συνολικό Ποσό	1.435,36€	-1.279,07€	1.435,36€	267.550,71€	1.435,36€	58.032,82€	59.311,88€
Ποσό που επιστράφηκε							
Γενικό Σύνολο		156,29€		268.986,07€		59.468,18€	59.311,88€

(2) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, ως εξής,

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία		16,66€		16,66€		16,66€
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα		0,33€		0,33€		0,33€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα				73.133,44€		73.133,44€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13				696.139,38€		60.075,10€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		20.947,20€		36.725,21€		36.725,21€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξίωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα		20.964,19€		806.015,02€		169.950,74€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.		20.964,19€		806.015,02€		169.950,74€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα		20.964,19€		806.015,02€		169.950,74€	148.986,55€
Φόρος Κλίμακας		4.677,24€		272.164,94€		62.263,73€	57.586,49€
Μειώσεις από το φόρο		1.890,53€		1.890,53€		1.890,53€	
Φόρος που αναλογεί		2.786,71€		270.274,41€		60.373,20€	57.586,49€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.		2.777,21€		2.777,21€		2.777,21€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου		9,50€		267.497,20€		57.595,99€	57.586,49€
Τέλη χαρτί/μου		0,50€		0,50€		0,50€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		0,10€		0,10€		0,10€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο		10,10€		267.497,80€		57.596,59€	57.586,49€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.		224,21€		75.752,50€		12.646,57€	12.422,36€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.		-223,32€		-223,32€		-223,32€	
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ		650,00€		650,00€		650,00€	
Σύνολο		660,99€		343.676,98€		70.669,83€	70.008,84€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013				133.743,85€		28.793,24€	28.793,24€
Συνολικό Ποσό		660,99€		477.420,83€		99.463,07€	98.802,08€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο		660,99€		477.420,83€		99.463,07€	98.802,08€

(3) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, ως εξής,

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2019

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία		8.897,35€		8.897,35€		8.897,35€
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαίωματα		0,25€		0,25€		0,25€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα				48.969,67€		48.969,67€
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13				952.919,09€		58.912,12€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		20.982,20€		56.593,90€		56.593,90€
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα		29.879,80€		1.067.380,26€		173.373,29€
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.		29.879,80€		1.067.380,26€		173.373,29€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα		29.879,80€		1.067.380,26€		173.373,29€	143.493,49€
Φόρος Κλίμακας		6.019,48€		356.301,55€		61.279,25€	55.259,77€
Μειώσεις από το φόρο		1.890,18€		1.890,18€		1.890,18€	
Φόρος που αναλογεί		4.129,30€		354.411,37€		59.389,07€	55.259,77€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.		2.794,65€		2.794,65€		2.794,65€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου		1.334,65€		351.616,72€		56.594,42€	55.259,77€
Τέλη χαρτί/μου		272,61€		272,61€		272,61€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο		54,52€		54,52€		54,52€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο		1.661,78€		351.943,85€		56.921,55€	55.259,77€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.		669,99€		101.889,03€		12.954,60€	12.284,61€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.		-225,07€		-225,07€		-225,07€	
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ		650,00€		650,00€		650,00€	
Σύνολο		2.756,70€		454.257,81€		70.301,08€	67.544,38€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013				175.141,04€		27.629,88€	27.629,88€
Συνολικό Ποσό		2.756,70€		629.398,85€		97.930,96€	95.174,26€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο		2.756,70€		629.398,85€		97.930,96€	95.174,26€

(B) Την επικύρωση των κάτωθι προσαλλόμενων πράξεων.

(1) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2017 - 31/12/2017,**

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	19.442,45€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	9.721,22€
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.163,67€

(2) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018,**

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	32.302,59€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	16.151,30€
Σύνολο φόρου για καταβολή	48.453,89€

(3) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2019 - 31/12/2019,**

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	24.480,37€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	12.240,19€
Σύνολο φόρου για καταβολή	36.720,56€

(4) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του φορολογικού έτους **2023.**

Ποσό Προστίμου περ. δ' παρ. 1 άρθρ. 54 Κ.Φ.Δ.	250,00
Σύνολο Προστίμου	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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.