



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/01/2025

Αριθμός απόφασης: 91

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητακαι δευτερεύουσες δραστηριότητες, μεταξύ άλλων.....από 01/08/2016 και από 13/05/2016, έδρα στην και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας-απλογραφικά, κατά:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, κύριος φόρος ποσού 223.414,29 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 111.689,66 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 50.790,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **385.894,67** ευρώ.

-Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 61.119,11 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 30.559,56 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 12.174,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **103.853,10** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές και τα πρόστιμα προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της

απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συντάχθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ.καιεντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό τουαντίστοιχα, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Ο έλεγχος αιτήθηκε και έλαβε αρχείο από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην Ελλάδα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως 31/12/2018.

Ο έλεγχος απέστειλε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρωτ.Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4987/2022, με το οποίο ζητήθηκε, μεταξύ άλλων, να προσκομισθούν τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εσόδων, αγорών και δαπανών, σχετικών με την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας.

Για το ίδιο έτη ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, των χρηματικών ποσών/πιστώσεων που προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, είτε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Οι συγκεκριμένες πιστώσεις/καταθέσεις χρηματικών ποσών, δε συσχετίστηκαν ή ταυτοποιήθηκαν με αντίστοιχες κατά περίπτωση χρεώσεις των λογαριασμών που ο έλεγχος είχε στην διάθεσή του και για τις οποίες από την αιτιολογία εγγραφής της τράπεζας, δεν προκύπτει η αιτία συναλλαγής - καταχώρησής τους. Επίσης κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. πρωτ.επιστολή με τα συνημμένα σε αυτή τα έντυπα: «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις». Ομοίως στη σύζυγο κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ.Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4987/2022 και η υπ' αριθμ. πρωτ.επιστολή με τα συνημμένα σε αυτή τα έντυπα: «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις».

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στα ως άνω αιτήματα υπέβαλε έγγραφα υπομνήματα, με τα οποία προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, παρείχε εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών/πιστώσεων που προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών του λογαριασμών και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την υπ' αριθμ. πρωτ.επιστολή.

Ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο υπ' αριθμ.(καιγια τη σύζυγο) Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα. Εν συνεχεία και αφού λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις και οι ισχυρισμοί του επί του Σ.Δ.Ε., συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Διαρκούντος του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου, προέκυψαν τα εξής:

➤ **ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

- ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 περ. η' άρθρου 12 ν. 4172/2013

Κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και της συζύγου του προέκυψαν οι κάτωθι προς φορολόγηση ανατιτιολόγητες πιστώσεις ανά κατηγορία εισοδήματος:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018
Εισόδημα παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013	106.874,12	30.979,72
Εισόδημα παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 περ. η' του άρθρου 12 του Ν.4172/2013	2.000,00 (πιστ. 114 από)	17.522,31 (πιστ. 136,143,147,165,183,196,216,225 από)
Πιστώσεις μετρητών που δεν δικαιολογούνται και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της ξ 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013.	16.919,57	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	125.793,69	48.502,03

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2018
Εισόδημα παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013	4.010,00	5.357,92

Εισόδημα παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 περ.η' του άρθρου 12 του Ν.4172/2013	500,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	4.510,00	5.357,92

• **ΈΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ Α.1293/2019**

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα και την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΕΙΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΘΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ (Άρθρο 3 Παρ. 3 της ΠΟΛ 1293/2019)

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε μεταφέρθηκαν ορθά τα δηλωθέντα έσοδα του προσφεύγοντος, καθώς δε συμπεριέλαβε στη δήλωσή του φορολογικού έτους 2017 έσοδα και τα συνεπαγόμενα αυτών κέρδη από πώληση παγίων στοιχείων - συνολικής καθαρής αξίας 351.436,29 ευρώ με αποτέλεσμα τον ανακριβή προσδιορισμό των καθαρών του κερδών από την άσκηση της επιχειρηματική του δραστηριότητας, ως εξής:

Εκδοθέντα Φορολογικά Στοιχεία και καταχωρημένα στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων:

Έσοδα από εμπορία και παροχή υπηρεσιών	: 388.014,33 ευρώ
Πλέον Ασυνήθη έσοδα/ Κέρδη από πώληση παγίων	: 356.261,83 ευρώ
Σύνολο	: 744.276,16 ευρώ
Μείον: Δηλωθέντα Έσοδα	: 392.839,87 ευρώ
Διαφορά εσόδων/κερδών σε ευρώ	: 351.436,29 ευρώ.

Το ποσό της διαφοράς 351.436,29 ευρώ, αφορά το τιμολόγιο με αριθμό 171 το οποίο η ατομική επιχείρηση εξέδωσε στις 31/12/2017 προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, και φέρει ως περιγραφή « Κτιριακές εγκαταστάσεις υπό εκτέλεση στην περιοχή » .

Το ανωτέρω τιμολόγιο καταχωρήθηκε στο τηρηθέν βιβλίο εσόδων — εξόδων, στη στήλη των εσόδων και δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο και την αντισυμβαλλόμενη νομική οντότητα, στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών αντίστοιχα (ΜΥΦ) του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017.

Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία (στο Γενικό ημερολόγιο), το εν λόγω φορολογικό στοιχείο (No 171/31-12-2017), που εκδόθηκε από την ατομική επιχείρηση

- ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ – ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι:

Φορολογικό έτος 2017:

- Για αγορές συνολικής καθαρής αξίας **23.173,12 ευρώ**, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η εξόφληση με τραπεζικά μέσα πληρωμής και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Φορολογικό έτος 2018:

- Για αγορές συνολικής καθαρής αξίας **12.884,69 ευρώ**, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η εξόφληση με τραπεζικά μέσα πληρωμής και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

- Για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **929,58 ευρώ** (αφορούν σε σκάφος και σε smart watch), δεν αποδείχτηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Κατόπιν αυτών το εισόδημα του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα διαμορφώθηκε ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	392.839,87	744.279,16	351.439,29
Μείον: Κόστος πωληθέντων	328.359,08	328.359,08	0,00
Μείον: Δαπάνες	56.080,81	56.080,81	0,00
Πλέον: μη επιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	23.173,12	23.173,12
Καθαρό αποτέλεσμα (φορολ. κέρδη)	8.399,98	383.012,39	374.612,41

Φορολογικό έτος 2018:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	408.594,69	408.594,69	0,00
Μείον: Κόστος πωληθέντων	362.379,48	362.379,48	0,00
Μείον: Δαπάνες	36.962,74	36.962,74	0,00
Πλέον: μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	13.814,27	13.814,27
Καθαρό αποτέλεσμα (φορολ. κέρδη)	9.252,47	23.066 74	13.814,27

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Το έτος 2017 και συγκεκριμένα στις 10/6/2017 το ανεξόφλητο υπόλοιπο δανειακού λογαριασμού, το οποίο είχε χορηγηθεί στον ελεγχόμενο (πρωτοφειλέτης, με εγγυήτρια τη σύζυγό του) με την από σύμβαση δανείου μεταξύ του ιδίου και της τραπεζής, ποσού 685.479,86 ευρώ, καταχωρήθηκε στα βιβλία της Ανωνύμου εταιρείας με πίστωση του λογαριασμού 45.10.00.0001 «Μακροπρόθεσμα Δάνεια» και περιγραφήκαι χρέωση του λογαριασμού ενεργητικού 18.01.00.0009 « Προκαταβολές σε Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» με αιτιολογία συναλλαγήςγια τον οποίο δε δόθηκαν, αν και ζητήθηκαν στο πλαίσιο διενεργείας διασταυρωτικού ελέγχου, επιπλέον διευκρινίσεις. Οι καταβολές των τοκοχρεωλυτικών δόσεων για την απόσβεση του εν λόγω δανείου την περίοδο 28/7/2017 έως 31/12/2017 και 01/01/2018 έως 31/12/2018 πραγματοποιήθηκαν από τα χρηματικά διαθέσιμα της νομικής οντότητας, δηλαδή είτε από το ταμείο της είτε από τον λογαριασμό όψεως που τηρεί στην με αριθμό λογαριασμού Διαπιστώθηκε δηλαδή ότι, χωρίς συμβατική υποχρέωση, η νομική οντότητα καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία το δάνειο και κατά συνέπεια, επειδή ανέγραψε το δάνειο ως δική της υποχρέωση, κατέβαλε για λογαριασμό του ελεγχόμενου τις τοκοχρεωλυτικές δόσεις του οφειλόμενου δανείου του, ενώ δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για το πώς και εάν μεταβιβάστηκε το δάνειο στην ανώνυμη εταιρεία από τον πρωτοφειλέτη

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω καταβολές ποσού **41.469,42 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και ποσού **83.049,26 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο έτος 2018, συνιστούν παροχή που έλαβε ο προσφεύγων από την Ανώνυμη Εταιρείαστην οποία είναι μέτοχος, Πρόεδρος Δ.Σ. και Δ/νων σύμβουλος, έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (παρ. 2δ και παρ. 3η) και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Κατόπιν όλων των παραπάνω το εισόδημα του προσφεύγοντος από μισθωτή εργασία και συνολικά το εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων, διαμορφώθηκε ως εξής:

Εισόδημα από μισθωτή εργασία:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΒΑΣΕΙ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	5.525,02	11.601,85
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	48.994,44	109.173,42
ΔΙΑΦΟΡΑ:	43.469,42	97.571,57

Συγκεντρωτικός πίνακας διαπιστώσεων ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος με τις γενικές

διατάξεις:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.	
		ελεγχόμενος	σύζυγος	ελεγχόμενος	σύζυγος
2017	ΑΚΙΝΗΤΑ		6.839,89		6.839,89
	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	2.176,58	5,09	2.176,58	5,09
	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Άρθρ. 21 παρ. 1 Ν.4172/2013	8.399,98		383.012,39	
	ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ Άρθρα 12 & 13 Ν. 4172/2013	5.525,02		48.994,44	500,00
	Άρθρο 21 παρ. 4 4172/2013	4.144,30	3.904,00	123.793,69	4.010,00
	ΣΥΝΟΛΟ	20.245,88	10.748,98	557.977,10	11.354,98
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	30.994,86		569.332,08	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.	
		ελεγχόμενος	σύζυγος		σύζυγος
2018	ΑΚΙΝΗΤΑ		6.839,89		6.839,89
	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	2.021,23	5,53	2.021,23	5,53
	ΕΠΙΧΕΙΡ.ΔΡΑΣΤΗΡ Άρθρο 21 παρ. 1 Ν.4172/2013	9.252,47	0,00	23.066,74	
	ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ Άρθρα 12 & 13 Ν. 4172/2013	11.601,85	0,00	109.173,42	0,00
	Άρθρο 21 παρ. 4 4172/2013	0,00	0,00	30.979,72	5.357,92
	ΣΥΝΟΛΟ	22.875,55	6.845,42	165.241,11	12.203,34
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	29.720,97		177.444,45	

➤ **ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ)**

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του στις ελεγχόμενες χρήσεις 2017-2018, συνεπώς συντρέχει

η περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και της παρ. 2 περ. β' του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014. Η εν λόγω έμμεση τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, επιλέχθηκε με την με αριθ. πρωτ.Απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μετά από την απόσχετική εισήγηση του ελέγχου.

Από την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην απόέκθεση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ότι:

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2017	2018
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.338.000,54	789.549,90
Διαθέσιμα που χρησιμοποιήθηκαν	1.349.479,99	936.943,48
Υπόλοιπο	-11.479,45	-147.393,58

Με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου το φορολογητέο εισόδημα ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα φορολογικού έτους 2017: €11.479,35 (αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη) + €30.994,86 (δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα) = €42.474,21

Φορολογητέο εισόδημα φορολογικού έτους 2018: €147.393,58 (αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη) + €29.720,97 (δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα) = €177.114,55

Το εισόδημα που προκύπτει βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, συγκρίθηκε με εκείνο βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, λήφθηκε το μεγαλύτερο (άρθρο 9, πολ. 1050/17-02-2014), ήτοι αυτό που προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων, ως ακολούθως:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018
Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων	569.332,08	177.444,45
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας	42.474,21	177.114,55
Τελικό φορολογητέο εισόδημα	569.332,08	177.444,45

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικής πράξης για το φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Δεδομένων των προαναλυθέντων, στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξεως αναφορικά με το φορολογικό έτος 2017 εξέπνευσε στις 31-12-2023...»

2ος ισχυρισμός: εσφαλμένη επιβολή προστίμων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Με αμφότερες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024. Κατά συνέπεια, τούτες τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές λόγω ελλείψεως νόμιμης βάσεως ως προς τα επιβληθέντα δυνάμει αυτών πρόστιμα ανακριβείας...».

3ος ισχυρισμός: εσφαλμένως και παρανόμως το υπ' αριθμ. 171/31-12-2017 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 351.436,29 ευρώ, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορά σε μη δηλωθέντα έσοδα του φορολογικού έτους 2017.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Το εν λόγω τιμολόγιο συνιστά τιμολόγιο πώλησεως παγίων και, ως εκ τούτου, στο Έντυπο Ε3 αναγράφεται μόνον το τυχόν κέρδος από την πώληση των οικείων παγίων.

Εν προκειμένω, δε, με το υπ' αριθμ. πρωτ.:Υπόμνημά μου προσεκόμισα τα παραστατικά αγοράς των παγίων, που πωλήθηκαν με το προαναφερθέν τιμολόγιο. Εξ αυτών προκύπτει ότι η αξία κτήσεως των παγίων ισούται με την αξία πώλησεως αυτών και, συνακόλουθα, κανένα κέρδος δεν προέκυψε από την προπεριγραφείσα πώληση. Τούτου παρέπεται ότι δεν υφίστατο κανένα κέρδος από πώληση παγίου, το οποίο (αυτό και μόνο και όχι η συνολική καθαρή αξία του τιμολογίου) να πρέπει να περιληφθεί στο Έντυπο Ε3 της Δ.Φ.Ε...Τέλος, επικουρικώς προς τα ανωτέρω, στη χειρότερη για μένα εκδοχή, θα μπορεί να μην αναγνωρισθεί μόνο το κόστος κτήσεως των παγίων, που αναφέρεται στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου Κρήτης, η οποία τελεί εις χείρας του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. και αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του φακέλου της υποθέσεώς μου, καθαρής αξίας 180.517,50 Ευρώ (βλ. σελ. 21 αυτής), καθ' όσον το υπόλοιπο ποσό έχει πλήρως επιβεβαιωθεί και συνομολογηθεί από τη Φορολογική Αρχή...»

4ος ισχυρισμός: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν εισοδήματος από μισθωτή εργασία ποσού, που αφορά σε εξόφληση τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείου, οφειλέτρια του οποίου τυγχάνει η ίδια η καταβάλλουσα εταιρεία.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«... όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ.συμβολαιογραφική πράξη συστάσεως της εταιρείας, αντίγραφο της οποίας προσκομίζω και επικαλούμαι, και, συγκεκριμένα, τις σελίδες 41 – 42 αυτής (ΣΧΕΤ. 4, 5, 6), το ως άνω ακίνητο παραχωρήθηκε, μεταβιβάστηκε και παραδόθηκε στην προαναφερθείσα εταιρεία, με όλα τα παρακολουθήματα και παραρτήματά του.

Επομένως, η προμνημονευθείσα εταιρεία, ως νέα κυρία του ακινήτου, υπεισήλθε στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ως προς αυτό και, συνακόλουθα, και στην υποχρέωση

τοκοχρεωλυτικής εξοφλήσεως του προπεριγραφέντος δανείου. Ως εκ τούτου, η από μέρους της καταβολή τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείου, που αναφέρεται στη σελίδα 172 της Εκθέσεως Ελέγχου, επ' ουδενί δεν αποτελεί παροχή σε είδος από αυτή προς εμένα, όπως παρανόμως και εσφαλμένως υπολαμβάνει ο έλεγχος, αλλά εξόφληση ιδίας υποχρεώσεως της ως άνω εταιρείας...»

5^{ος} ισχυρισμός: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού, που αφορά σε δάνειο από ανώνυμη εταιρεία, στην οποία μετέχει ο λαβών αυτό.

6^{ος} ισχυρισμός: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών δυνάμει εφαρμογής των εμμέσων μεθόδων ελέγχου, διότι αγνοήθηκαν ποσά νομίμως εισπραχθεισών προκαταβολών.

7^{ος} ισχυρισμός: Παράνομος και εσφαλμένως καταλογισμός διαφορών λόγω δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας».

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«7.1. Αναφορικά με την πίστωση με α/α: 150, στις 22-02-2018, ποσού 6.534,73 Ευρώ, προσκομίζω και επικαλούμαι τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι αποτελεί μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείαςπρος κοινό τραπεζικό λογαριασμό των ιδρυτικών μελών της, μεταξύ των οποίων ήμουν και εγώ

(πρώτο όνομα στον λογαριασμό υποδοχής:) (ΣΧΕΤ. 10). Επομένως, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή

ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εξ ορισμού δεν αποτελεί «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

7.2. Η πίστωση με α/α: 162, στις 27-03-2018, ύψους 1.650,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Η πίστωση με α/α: 213, στις 13-11-2018, ύψους 1.000,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Η πίστωση με α/α: 223, στις 11-12-2018, ύψους 1.100,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Επομένως, οι προπεριγραφείσες πιστώσεις πλήρως καλύπτονται και αιτιολογούνται από τα διαθέσιμα μετρητά μου, που έχει αναγνωρίσει και συνομολογήσει ο ίδιος ο έλεγχος στη σελίδα 145 της Εκθέσεως Ελέγχου».

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται νομιμότητας καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό, έχει υποπέσει σε παραγραφή για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση ελεγχόμενο έτος, πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.

4646/2019, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 άρθρου 36 του ν.4172/2013. Εν προκειμένω, για το φορολογικό έτος 2017 η διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους 2018, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους 2017, ήτοι έως την 31/12/2023, που όμως παρατείνεται έως την 31/12/2024 λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4512/2018 για το φορολογικό έτος 2017 την 26/10/2023, ήτοι εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 30/08/2024, εντός δηλαδή της, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, προθεσμίας παραγραφής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως ουσία και νόμω αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβάλλονται πρόστιμα κατ' άρθρο 58 του ν. 4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...»

Επειδή, από την έναρξη ισχύος του ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις) καταργήθηκε ο νόμος 4987/2022, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70 και το άρθρο 58 του ν. 4987/2022 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 54 του ν. 5104/2024, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενό του, με αποτέλεσμα η διάταξη να παραμένει ουσιαστικά η ίδια και να επιβάλλεται το ίδιο ποσό προστίμου σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε μεταφέρθηκαν ορθά τα δηλωθέντα έσοδα του προσφεύγοντος,

καθώς δε συμπεριέλαβε στη δήλωση του φορολογικού έτους 2017 έσοδα από πώληση παγίων στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 351.436,29 ευρώ με αποτέλεσμα τον ανακριβή προσδιορισμό των καθαρών του κερδών από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ως εξής:

Εκδοθέντα Φορολογικά Στοιχεία και καταχωρημένα στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων:

Έσοδα από εμπορία και παροχή υπηρεσιών	: 388.014,33 ευρώ
Πλέον Ασυνήθη έσοδα/ Κέρδη από πώληση παγίων	: 356.261,83 ευρώ
Σύνολο	: 744.276,16 ευρώ
Μείον: Δηλωθέντα Έσοδα	: 392.839,87 ευρώ
Διαφορά εσόδων/κερδών σε ευρώ	: 351.436,29 ευρώ.

Το ποσό της διαφοράς 351.436,29 ευρώ, αφορά στο τιμολόγιο με αριθμό 171 το οποίο η ατομική επιχείρηση εξέδωσε στις 31/12/2017 προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία και φέρει ως περιγραφή «Κτιριακές εγκαταστάσεις υπό εκτέλεση» στην περιοχή

Το ανωτέρω τιμολόγιο καταχωρήθηκε στο τηρηθέν βιβλίο εσόδων — εξόδων, στη στήλη των εσόδων και δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο και την αντισυμβαλλόμενη νομική οντότητα, στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών αντίστοιχα (ΜΥΦ) του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017.

Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία (στο Γενικό ημερολόγιο), το εν λόγω φορολογικό στοιχείο Νο 171/31-12-2017 (με χρέωση του λογαριασμού ενεργητικού 15.01), ως εξής:

31/12/2017	ΤΔΑΠ	ΤΔΑΠ		435.781,00	50.00.00.0000	Προμηθευτές εμπορευμάτων εσωτερικού
31/12/2017	ΤΔΑΠ	ΤΔΑΠ	351.436,29		15.01.00.0024	Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων υπό εκτέλεση 24% Π10/7/00009/Γ
31/12/2017	ΤΔΑΠ	ΤΔΑΠ	84.344,71		54.00.15.0024	ΦΠΑ Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα υπό εκτέλεση 24%

Επιπλέον το υπό κρίση τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στην υπ' αριθμ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που υπέβαλε η εταιρεία στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω τιμολόγιο συνιστά τιμολόγιο πώλησεως παγίων και, ως εκ τούτου, στο Έντυπο Ε3 αναγράφεται μόνον το τυχόν κέρδος από την πώληση των οικείων παγίων και ότι με τουπόμνημά του προσκόμισε τα παραστατικά αγοράς των παγίων (ετών 2016 και 2017) που πουλήθηκαν με το προαναφερθέν τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

- Ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο την υπό κρίση χρονική περίοδο διατηρούσε ατομική επιχείρηση, από την 13/01/1997, με κύρια δραστηριότητακαι δευτερεύουσες δραστηριότητες: από 01/08/2016 και από 13/05/2016.

Κατά το φορολογικό έτος 2017 (10/04/2017), ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό 88%, στη σύσταση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και διακριτικό τίτλοσύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 «περί παροχής φορολογικών κινήτρων για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων» (ΦΕΚ Α' 217), η οποία διέπεται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.

Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε δύο εκατομμύρια εκατόν ενενήντα χιλιάδες (2.190.000,00) ευρώ, διαιρούμενο σε επτακόσιες τριάντα χιλιάδες (730.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας έκαστης τριών (3,00) ευρώ.

Σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο της ως άνω εταιρείας ο ελεγχόμενος ανέλαβε εξακόσιες σαράντα δύο χιλιάδες (642.000) μετοχές και την υποχρέωση όπως καταβάλει το συνολικό ποσό του ενός εκατομμυρίου εννιακοσίων είκοσι επτά χιλιάδων διακοσίων ευρώ (1.927.200,00) ως εξής:

α) Μετρητά 61.792,00 ευρώ

β) Με την εισφορά επαγγελματικού ακινήτου-ξενοδοχειακής επιχείρησης ιδιοκτησίας του αξίας 1.865.408,00 ευρώ όπως αυτό περιγράφεται στην απόέκθεση εκτίμησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, στην οποία γίνεται η εκτίμηση της αξίας του σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

Συγκεκριμένα οι ως άνω αναφερόμενοι, ορίστηκαν μέλη της επιτροπής του άρθρου 9 παρ. 4 του Κ.Ν. 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών» προκειμένου να προβούν στην εκτίμηση του κατά την 31/12/2016 Ενεργητικού και Παθητικού του κλάδου της ατομικής επιχείρησης «.....» με κωδικό αριθμό δραστηριότητας και περιγραφή, προκειμένου ο κλάδος να αποσχιθεί και να απορροφηθεί από τη νεοσυσταθείσα τότε Ανώνυμη Εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και τις σχετικές διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.

Σημειώνεται ότι κατόπιν απόκτησης της πλήρους κυριότητας του εν λόγω ακινήτου - ξενοδοχείου από τον ελεγχόμενο με τα υπ' αριθμ.καισυμβόλαια, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.άδεια δόμησης και η υπ' αριθμέγκριση δόμησης του Δήμου, για την ανακαίνιση - διαρρύθμιση των 9 υφιστάμενων κτιρίων και την κατασκευή 2 πρόσθετων κτιρίων.

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, εξακολούθησε να λειτουργεί ασκώντας τη δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του (άλλος κλάδος) με αντικείμενοκαι των σχετικών δευτερευουσών δραστηριοτήτων.

- Η Έκθεση εκτίμησης του, κατά την, Ενεργητικού και Παθητικού της Ατομικής Επιχείρησης, έχει ως κάτωθι:

«ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Αξία Απογραφής 31.12.2016: 79.592,00€

Πρόκειται για ακίνητο-ξενοδοχείο το οποίο αποτελεί όμορη ιδιοκτησία με το ξενοδοχείοτο οποίο αποτελείται από 9 υφιστάμενα κτίσματα και από 2 νέα κτίρια τα οποία αποτελούν προσθήκη κατ' επέκταση στο υφιστάμενο ξενοδοχείο το οποίο τελεί υπό ανακαίνιση. Συγκεκριμένα αναλύεται ως εξής:

α) Οικόπεδο που βρίσκεται στη θέση Το ανωτέρω οικόπεδο έχει έκταση σύμφωνα με το συμβόλαιο κτήσης 11.424,64 τμ, αξίας 450.000,00 ευρώ αντικειμενικής αξίας 170.775,26 ευρώ και περιήλθε στην κυριότητα τουκατά το 1/2 εξ' αδιαιρέτου, δυνάμει του υπ' αριθ.συμβολαίου της συμβολαιογράφου Το υπόλοιπο 1/2 περιήλθε στην κυριότητα του με την υπ' αριθ.έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου-κατακύρωση αξίας ακινήτου 700.000,00 ευρώ, αντικειμενικής αξίας 266.849,01 ευρώ της συμβολαιογράφου

Για την εκτέλεση εργασιών προσθήκης κατ' επέκταση κτηρίων στα υφιστάμενα κτήρια της ιδιοκτησίας την αλλαγή χρήσης των νομίμως υφισταμένων ή αυθαίρετων κτηρίων που βρίσκονται επί του γηπέδου αλλά και για την εκτέλεση οικοδομικών εργασιών εκδόθηκε η με αριθμόέγκριση δόμησης και η με αριθμόάδεια δόμησης. Η ως άνω έγκριση και άδεια με τίτλο «Αλλαγής χρήσης της υπ' αριθ.οικοδομικής άδειας από κατοικία σε ξενοδοχείο 4* σύμφωνα με το Ν. 4178/2013 εκδόθηκε στιςκαι σύμφωνα με αυτή η επιφάνεια του γηπέδου είναι επιφάνειας 10.592,36 τμ.

β) Επί του ανωτέρω οικοπέδου υπάρχουν 9 υφιστάμενα κτήρια συνολικών τμ 1962,38 και προβλέπεται τα προστεθούν άλλα δύο κτήρια 544,29 τμ.

Το ανωτέρω υπόλοιπο λογιστικό υπόλοιπο σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση περιλαμβάνει μόνο τις προσθήκες της χρήσης 2016 για την κατασκευή των παραπάνω κτισμάτων οι οποίες ανήλθαν σε 79.592,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19.102,04 ευρώ.

Η αποτίμηση του οικοπέδου και των κτηρίων επί αυτού σε τρέχουσες τιμές αγοράς αποτιμήθηκαν λαμβάνοντας υπόψη την απόέκθεση εκτίμησης του πολιτικού μηχανικού, πιστοποιημένου εκτιμητή του Υπουργείου Οικονομικών(οικόπεδο αξίας 741.465,00 ευρώ και τα κτίρια αξίας 1.203.535,00 ευρώ) στο ποσό: 1.945.000,00€

Χρεώστες Διάφοροι

Αξία Απογραφής 31-12-2016: 19.102,04€

Πρόκειται για το χρεωστικό υπόλοιπο του ΦΠΑ των κτηρίων που έγιναν στη χρήση 2016 και αποτιμάται σε:

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ:1.964.102,04€

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Αξία Απογραφής 31-12-2016: 98.694,04€

Πρόκειται για υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους προμηθευτές και αποτιμώνται σε:

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ: 98.694,04€

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχεία κατά την 31-12-2016 το σύνολο του ενεργητικού ανήρχετο σε 1.964.102,04€ - των Υποχρεώσεων σε 98.694,04€ - & η Καθαρή Θέση σε 1.865.408,00€

Το προαναφερόμενο ακίνητο το οποίο εισφέρεται, παραχωρείται, μεταβιβάζεται και παραδίδεται κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή από τον ιδρυτή-μέτοχο στη συνιστώμενη ανώνυμη εταιρεία και κατά τα προαναφερόμενα εκτιμήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920 αξίας ποσού 1.865.408,00 ευρώ.»

- Υπόλοιπο μενόντων υλικών ατομικής επιχείρησης στις

Από την ανωτέρω έκθεση εκτίμησης, προκύπτει ότι κατά την το κατ' αξία υπόλοιπο των μενόντων υλικών που δεν είχε αναλωθεί για την κατασκευή κτισμάτων στο προαναφερόμενο ακίνητο ανερχόταν στο ποσό των 79.592,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 19.102,04 ευρώ. Το υπόλοιπο αυτό αποτιμήθηκε και μεταβιβάστηκε στη εταιρεία

Επιπροσθέτως, το ανωτέρω υπόλοιπο επαληθεύεται από τα παραστατικά αγορών που προσκόμισε ο προσφεύγων με το υπόμνημα του, από τα οποία προκύπτει ότι, οι αγορές που διενεργήθηκαν χρονικά λίγο πριν την αυτοψία του πιστοποιημένου εκτιμητή του Υπουργείου Οικονομικών στο εισφερόμενο ακίνητο στις 16/12/2016, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. Τεχνική Έκθεση Εκτίμησης του, ήτοι το χρονικό διάστημα 13/12/2016 έως, ημερομηνία απογραφής των μενόντων υλικών, ανέρχονται σε ποσό καθαρής αξίας 79.592,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 19.102,04 ευρώ, όπως απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
.....			5.859,00	4.725,00	1.134,00
.....			373,95	301,58	72,37
.....			1.186,63	956,96	229,67
.....			167,95	135,45	32,50
.....			33,19	26,77	6,42
.....			167,95	135,45	32,50
.....			1.001,16	807,39	193,77
.....			2.579,20	2.080,00	499,20

.....	.....	.....	70,00	56,45	13,55
.....	.....	.....	167,95	135,45	32,50
.....	.....	.....	1.674,02	1.350,02	324,00
.....	.....	.....	18,60	15,00	3,60
.....	.....	.....	69,94	56,40	13,54
.....	.....	.....	1.154,19	930,80	223,39
.....	.....	.....	1.459,74	1.177,21	282,53
.....	.....	.....	70,23	56,64	13,59
.....	.....	.....	31,00	25,00	6,00
.....	.....	.....	74,57	60,14	14,43
.....	.....	.....	71,19	57,41	13,78
.....	.....	.....	42.788,99	34.507,25	8.281,74
.....	.....	.....	27.693,84	22.333,74	5.360,10
.....	.....	.....	1.674,20	1.350,16	324,04
.....	.....	.....	20,00	16,13	3,87
.....	.....	.....	207,60	167,42	40,18
.....	.....	.....	20,00	16,13	3,87
.....	.....	.....	2.031,18	1.638,05	393,13
.....	.....	.....	8.027,76	6.474,00	1.553,76
ΣΥΝΟΛΟ			98.694,03	79.592,00	19.102,03

Δαπάνες – κόστος ιδιοκατασκευής:

- Για τις εργασίες επί των ανωτέρω κτισμάτων και **μέχρι την** που διενεργήθηκε η απογραφή των Στοιχείων του Ενεργητικού και των Υποχρεώσεων του εισφερόμενου κλάδου της ατομικής επιχείρησης και η εκτίμηση του ακινήτου σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920, ο προσφεύγων καταχώρησε στα απλογραφικά βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο, δαπάνες - κόστος ιδιοκατασκευής τους, καθαρής αξίας **361.900,19 ευρώ**.

- Κατά το χρονικό διάστημα **01/01-10/04/2017**, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές πάγιων ενσώματων αγαθών - υλικών, συνολικής καθαρής αξίας 397.658,80 ευρώ και μετέφερε στη νεοσυσταθείσα ανώνυμη εταιρεία πάγια ενσώματα αγαθά συνολικής καθαρής αξίας **479.167,09 ευρώ**. Για την ανωτέρω πραγματοποιηθείσα στις 10/04/2017 συναλλαγή, καθαρής αξίας 479.167,09 ευρώ, ο έλεγχος αναγνώρισε ότι αφορά τις πραγματοποιηθείσες αγορές υλικών την περίοδο 01/01-10/04/2017 συνολικής καθαρής αξίας **397.658,80 ευρώ** πλέον την αποτίμηση της απογραφής των μενόντων υλικών αξίας **79.529,00 ευρώ** κατά την

- Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, από τις **10/04/2017** έως τις **31/12/2017**, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία (βιβλίο εσόδων-εξόδων

και μητρώο παγίων) άλλες συναλλαγές που αφορούν αγορές ή δαπάνες σχετικές με την κατασκευή-προσθήκη κτισμάτων στο εν λόγω ακίνητο.

• **Διασταυρωτικός έλεγχος στις εταιρείες και**

Ο έλεγχος προέβη στην έκδοσης της υπ' αριθμ.εντολής διασταυρωτικού ελέγχου προς την εταιρεία ΑΦΜ, προκειμένου να διασταυρωθούν οι συναλλαγές αφενός με την ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενουκαι αφετέρου οι συναλλαγές με τον ίδιο τον ελεγχόμενο, λόγω της ιδιότητας του ως μέτοχος, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας αυτής.

Με το υπ' αριθ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 4987/2022 προς την εταιρείαζητήθηκε από την εν λόγω νομική οντότητα, για τη χρονική περίοδο από 10/04/2017 έως και 31/12/2018, στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου στο μέτοχο, Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτής, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Με το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημά της η νομική οντότητα απέστειλε τα σχετικά στοιχεία. Τα ανωτέρω, καθώς και τα δεδομένα που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω των συστημάτων elenxis και taxis της ΑΑΔΕ ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου κατά τη σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου.

Επίσης ο έλεγχος προέβη και στην έκδοση της υπ' αριθμ.εντολής διασταυρωτικού ελέγχου προς την εταιρεία, προκειμένου να ληφθούν στοιχεία σχετικά με το μέτοχο, Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής

Με το υπ' αριθ. Πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 4987/2022 προς την εταιρεία, ζητήθηκε από την εν λόγω νομική οντότητα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 έως και 31/12/2018, στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου στο μέτοχο, Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτής προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Με το υπ' αριθ. πρωτ.:υπόμνημά της η νομική οντότητα απέστειλε τα ζητηθέντα στοιχεία. Τα ανωτέρω καθώς και τα δεδομένα που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω των συστημάτων elenxis και taxis της ΑΑΔΕ ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου κατά τη σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά

περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των

υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα

αποθέματα.

2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.

δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.

ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

στ) Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης της παραγράφου 1, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

β) Απομείωση

β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η

αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης...»

Επειδή, στα πάγια περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' των Ε.Λ.Π., περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου. Στο κυκλοφορούν ενεργητικό σύμφωνα με τους ίδιους ορισμούς, περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία η οντότητα αναμένει ή σκοπεύει να ρευστοποιήσει ή πωλήσει ή αναλώσει εντός του συνήθους λειτουργικού κύκλου.

Ως ιδιοκατασκευή των πάγιων στοιχείων θεωρούνται εκείνα που κατασκευάζονται αποκλειστικά από την επιχείρηση με δικά της μέσα. Όταν λοιπόν μια επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες και υλικά για να ιδιοκατασκευάσει πάγια για ίδιο-χρησιμοποίηση πρέπει να εγγράφει τις Α' ύλες και τα υλικά αυτά σε ιδιαίτερη στήλη «Ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων» του βιβλίου εσόδων— εξόδων και να εγγράφει στην στήλη του Φ.Π.Α. τον αναλογούντα φόρο. Στις ίδιες στήλες καταχωρούνται ακόμη και όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή αυτών. Με την ολοκλήρωση της κατασκευής των παγίων αυτών η συνολική αξία κατασκευής τους, όπως παρουσιάζεται στην πιο πάνω στήλη, θα καταχωρηθεί (μεταφερθεί) στα πάγια περιουσιακά στοιχεία με ισόποση αρνητική καταχώρηση στην στήλη '(Ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων. Αυτονόητο είναι ότι το κόστος των υλικών αυτών δε θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, γιατί τα παραγόμενα είδη δεν αποτελούν εμπορεύσιμο στοιχείο, αλλά θα ενσωματωθεί στο κόστους του παγίου επί του οποίου θα γίνουν οι αποσβέσεις (ΕΛΠ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ Π.& Γ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ, ΕΚΔΟΣΗ 2015, Άρθρο 3 - Θέμα 63).

Επειδή, στο λογαριασμό 15.01 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση» παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων παγίων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά

την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

Επειδή:

- Για τις εργασίες επί των κτισμάτων και μέχρι την, που διενεργήθηκε η απογραφή των Στοιχείων του Ενεργητικού και των Υποχρεώσεων του εισφερόμενου κλάδου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και η εκτίμηση του ακινήτου σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920, ο προσφεύγων καταχώρησε στα απλογραφικά βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο, δαπάνες - κόστος ιδιοκατασκευής τους, καθαρής αξίας **361.900,19 ευρώ**.
- Κατά το χρονικό διάστημα **01/01-10/04/2017**, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές πάγιων ενσώματων αγαθών - υλικών, συνολικής καθαρής αξίας **397.658,80 ευρώ** και μετέφερε στη νεοσυσταθείσα ανώνυμη εταιρεία πάγια ενσώματα αγαθά συνολικής καθαρής αξίας **479.167,09 ευρώ**. Για την ανωτέρω πραγματοποιηθείσα στις 10/04/2017 συναλλαγή, καθαρής αξίας 479.167,09 ευρώ, ο έλεγχος αναγνώρισε ότι αφορά τις πραγματοποιηθείσες αγορές υλικών την περίοδο 01/01-10/04/2017 συνολικής καθαρής αξίας **397.658,80 ευρώ πλέον την αποτίμηση της απογραφής των μενόντων υλικών αξίας 79.529,00 ευρώ κατά την**, όπως περιγράφεται στην απόέκθεση εκτίμησης και δε διαπιστώνει λογιστικές διαφορές ή παρατυπίες σχετικά με τον φορολογικό και λογιστικό χειρισμό της ανωτέρω πράξης (Σ.Λ.Ο.Τ. αρ.πρωτ.).
- Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, από τις **10/04/2017 έως τις 31/12/2017**, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία (βιβλίο εσόδων-εξόδων και μητρώο παγίων) άλλες συναλλαγές που αφορούν αγορές ή δαπάνες σχετικές με την κατασκευή-προσθήκη κτισμάτων στο εν λόγω ακίνητο_καθώς, αφενός μεν προέβη στην μετατροπή του κλάδου και στην εισφορά - μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα του ανωτέρω ακινήτου στη συνιστώμενη με το απόσυμβολαιογραφικό έγγραφο, Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία, αφετέρου δε, από την ημερομηνία σύστασης της ως άνω Α.Ε., ήτοι από τις και μετά, οι σχετικές εγγραφές των οικονομικών πράξεων για την ιδιοκατασκευή και τις βελτιώσεις-προσθήκες των κτισμάτων επί του ανωτέρω εισφερόμενου ακινήτου διενεργούνταν από την Ανώνυμη Εταιρεία, γεγονός που άλλωστε διαπιστώθηκε από το διενεργηθέντα διασταυρωτικό έλεγχο στα λογιστικά αρχεία της ανωτέρω νομικής οντότητας.

Επειδή, από τα ως άνω συνάγεται ότι οι λογιστικές πράξεις που διενήργησε ο προσφεύγων μέχρι τις για την κατασκευή, προσθήκη, βελτίωση των υφιστάμενων κτιρίων επί του ακινήτου (ιδιοπαραγωγή παγίων), περιλαμβάνονταν στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης (επαληθεύτηκε από την επισκόπηση των λογιστικών εγγραφών στο τηρούμενο απλογραφικό του βιβλίο κατά το έτος 2016). Στα ανωτέρω είχε την πλήρη κυριότητα μέχρι τις

....., ήτοι την ημερομηνία που προέβησαν οι εμπειρογνώμονες του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920 στην εκτίμηση του εισφερόμενου κλάδου της ατομικής του επιχείρησης, ενώ το κόστος αυτών (υλικών) σχεδόν αναλώθηκε εξ ολοκλήρου μέχρι τις, αφού σύμφωνα με την έκθεση εκτίμησης των ανωτέρω, το υπόλοιπο του λογαριασμού ιδιοπαραγόμενων παγίων κατά την στο κονδύλι του Ενεργητικού της έκθεσης εκτίμησης «Πάγιο Ενεργητικό» ανήρχετο στο ποσό των 79.529,00 ευρώ. Επιπλέον, όλες οι αφορώσες το ακίνητο οικονομικές πράξεις που διενεργήθηκαν από την ατομική επιχείρηση για το διάστημα 01/01/2017 έως 10/04/2017, δηλαδή μέχρι την ημερομηνία σύστασης της Ανώνυμης Εταιρείας, μεταφέρθηκαν στη νεοσυσταθείσα τότε εταιρεία με καθαρή αξία 397.658,80 ευρώ πλέον την αξία της απογραφής του πάγιου ενεργητικού της εισφέρουσας ατομικής του επιχείρησης, ποσού 79.529,00 ευρώ, ενώ το κρινόμενο τιμολόγιο εκδόθηκε στις 31/12/2017 δηλαδή, μετά τη σύμβαση μεταβίβασης.

Επειδή, αναφορικά με την επίδικη συναλλαγή, με την οποία ο προσφεύγων μεταβίβασε στη νεοσυσταθείσα ανώνυμη εταιρεία πάγια - υλικά στοιχεία και εξέδωσε το υπ' αριθμ. 171 φορολογικό παραστατικό-τιμολόγιο πώλησης με ημερομηνία έκδοσης την 31/12/2017, βάσει του οποίου γίνεται αντιληπτό ότι η συναλλαγή αυτή έλαβε χώρα σε μεταγενέστερο στάδιο τόσο της υπογραφής της με αριθμόσυμβολαιογραφικής πράξης σύστασης της εταιρείας με την επωνυμία όσο και της μεταβατικής χρονικής περιόδου 01/01/2017 - 10/04/2017 (ημερομηνία έναρξης απόσχισης κλάδου - ημερομηνία ολοκλήρωσης - σύστασης της ανώνυμης εταιρείας).

Επειδή, ορθώς διατυπώνεται από τον έλεγχο ότι αφενός κανένα επιπλέον υπόλοιπο κατά την δε δύναται όψιμα να γίνει δεκτό από την Φορολογική Διοίκηση, αφετέρου, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα στοιχεία κόστους που πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της σύμβασης μεταβίβασης (έως δηλαδή τις) και κυρίως δε όταν αυτά δεν είναι καταχωρημένα στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος στο ελεγχόμενο έτος.

Επειδή, επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο σύστασης της Ανώνυμης Εταιρείας, και της Υπ. οικ. Εγκ. 25/1973, ορίζεται ότι: «κατά την εισφορά του κλάδου πρέπει να εισφέρονται στη λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρεία όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του αποσπώμενου κλάδου».

Επειδή, από τον έλεγχο επικουρικά επισημαίνεται ότι η επένδυση της ξενοδοχειακής μονάδας στην οποία ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, έχει λάβει έγκριση από τον αρμόδιο Περιφερειάρχη, όπως αυτό πιστοποιείται με την με αριθ. πρωτ.εγκριτική απόφαση, και έχει ενταχθεί στις διατάξεις του ν.4399/2016 περί

σύστασης καθεστώτων Ενισχύσεων Ιδιωτικών Επενδύσεων για την περιφερειακή και οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Η ως άνω αναφερόμενη εταιρεία έλαβε και καταχώρησε το επίδικο τιμολόγιο εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στα λογιστικά της αρχεία προσδιορίζοντας τοιουτοτρόπως την αξία της επιχορηγούμενης επένδυσης.

Κατόπιν όλων αυτών, ο ισχυρισμός ότι το υπό κρίση τιμολόγιο συνιστά τιμολόγιο πώλησεως παγίων που δεν περιλήφθηκαν στην αποτίμηση των Ορκωτών Ελεγκτών και στο Έντυπο Ε3 αναγράφεται μόνο το τυχόν κέρδος από την πώληση, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι στη χειρότερη για εκείνον εκδοχή, θα μπορούσε να αναγνωρισθεί το κόστος κτήσεως των παγίων, που αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την εταιρεία, καθαρής αξίας 180.517,50 ευρώ.

Επειδή, από την απόέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την εταιρεία, προκύπτουν τα εξής:

«...Επομένως, από το σύνολο της αξίας του τιμολογίου δηλ. 351.436,29 €, αφαιρείται η αξία των τιμολογίων που αφορούν παροχή υπηρεσιών και υλικά μη κινητά αγαθά (καθαρής αξίας 180.517,50 43.324,19, καθώς δεν είναι δυνατό αυτά να μην είχαν συμπεριληφθεί στην αξία του εισφερόμενου κλάδου της ατομικής επιχείρησης όπως εκτιμήθηκε κατά τις, προκειμένου να συσταθεί η νέα τότε ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρεία. Η καθαρή αξία των τιμολογίων αυτών έχει ως εξής:...

Από τα παραπάνω, γίνεται δεκτό ότι η αξία του με αρ. 171/31-12-2017 τιμολογίου, εφόσον τα υλικά οικοδομής που περιλαμβάνει, μεταβιβάστηκαν από την ατομική επιχείρηση στην ανώνυμη στο κόστος αγοράς θα πρέπει να είναι μειωμένη κατά 180.517,50 €, επομένως ποσό ΦΠΑ ίσο με 43.324,19 € δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο και θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις εισροές της δήλωσης ΦΠΑ του Δεκεμβρίου 2017, καθώς όπως έχει αναλυθεί παραπάνω αφορά υπηρεσίες και υλικά μη κινητά τα οποία είχαν ήδη ενσωματωθεί και είχαν εκτιμηθεί από τους ορκωτούς λογιστές κατά την, οπότε και έγινε η εισφορά του κλάδου της ατομικής επιχείρησης στην ανώνυμη εταιρεία..».

Συνεπώς εν προκειμένω αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ποσό 170.918,79 ευρώ (.....) και όχι ποσό 180.517,50, με την αιτιολογία ότι το ποσό αυτό «αφορά σε υλικά κινητά αγαθά που αγοράστηκαν από την ατομική επιχείρηση κατά τους μήνες από Αύγουστο έως Δεκέμβριο του 2016, δεν ενσωματώθηκαν στην ανεγειρόμενη οικοδομή έως τις, επομένως δεν συμπεριλήφθησαν στην αξία της εισφερόμενης ατομικής επιχείρησης στις,».

Επειδή, ο ως άνω μερικός έλεγχος Φ.Π.Α., που επικαλείται ο προσφεύγων, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου σε διαφορετικό υποκείμενο φόρου, ήτοι στο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ.εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., για τη

φορολογική περίοδο 01/08/2017-31/12/2018.

Η εταιρεία ήταν η λήπτρια του επίδικου τιμολογίου, που αποδέχτηκε το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και το καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία της και για το οποίο αιτήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 100.000,00 ευρώ, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού πιστωτικού υπολοίπου του φόρου εισροών της που προέκυψε από αγορά και κατασκευή επενδυτικών αγαθών. Συνεπώς, ο ως άνω μερικός έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α. διενεργήθηκε σε διαφορετικό πρόσωπο και προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου με την εφαρμογή των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΔΕΛ Α 1197280/ΕΞ 2013.

Επειδή, για το συγκεκριμένο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ο έλεγχος επισημαίνει ότι: «η Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, από τον επιτόπιο έλεγχο - αυτοψία που πραγματοποίησε στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης Ανώνυμης εταιρείας, διαπίστωσε μόνο ότι «το έργο έχει εκτελεστεί και αποπερατωθεί πλήρως.... και ευρίσκεται σε πλήρη λειτουργία, όπως άλλωστε ήταν αναμενόμενο, καθώς η αυτοψία διενεργήθηκε το έτος 2019, ενώ ευλόγως εννοούμενο είναι ότι, δε διενήργησε αυτοψία επί των παραδιδόμενων αγαθών της κρινόμενης συναλλαγής και κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα που ερευνάται από τον παρόντα έλεγχο.

Ανακεφαλαιώνοντας, ο ανωτέρω έλεγχος που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, αφορά αποκλειστικά και μόνο τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του Ν.2859/2000 της Ανώνυμης Εταιρείας (η λήπτρια του κρινόμενου τιμολογίου) και συγκεκριμένα τον έλεγχο για την διαπίστωση της ακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών της από τον φόρο εκροών της και την επιστροφή του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου της.

Αντιθέτως, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του παρόντος ελέγχου που διενεργείται στο ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο για την εξακρίβωση του ορθού προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος/κέρδους από την άσκηση της ατομικής του επιχείρησης, βασίζονται αποκλειστικά στις διατάξεις των άρθρων 21 έως 26 του Ν.4172/2013 - Κ.Φ.Ε, του Ν.4308/2014 στις οποίες ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αφαιρείται το κόστος απόκτησης τους, ήτοι το σύνολο των επιχειρηματικών δαπανών, που στηρίζεται σε νόμιμα παραστατικά τα οποία έχει εγγράψει ο επιτηδευματίας στα βιβλία του, στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης Α. 1293/2019, στα δεδομένα των λογιστικών του αρχείων και στοιχείων και σε κάθε άλλο στοιχείο που επικαλέσθηκε και προσκόμισε ή αναζητήθηκε από τον έλεγχο».

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 4 του ν. 5104/2024 «Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο

παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. **Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου».**

Από την εν λόγω διάταξη γίνεται κατανοητό ότι αφού ο πρώτος έλεγχος διενεργείται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου, ο νεότερος έλεγχος δε δεσμεύεται από τα ευρήματα του προγενέστερου ελέγχου και δύναται να οδηγηθεί στην εξαγωγή διαφορετικού φορολογικού αποτελέσματος. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν υπάρχει ταυτοποίηση φορολογουμένου και φορολογικού αντικειμένου ώστε η φορολογική αρχή να δεσμεύεται από την έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και να μην μπορεί να επανέλθει για έλεγχο.

Κατόπιν όλων των παραπάνω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή την υπ'αριθμ. περίληψη κατακυρωτικής εκθέσεως της Συμβολαιογράφου και αντίγραφο της υπ' αριθμ. σύμβασης πίστωσης Δανείου της τραπεζής Με τα ανωτέρω σχετικά, αιτιολόγησε την αγορά ακινήτου αξίας 700.000,00 ευρώ την οποία δήλωσε στην υποβληθείσα Δ.Φ.Ε. του φορολογικού έτους 2016 στον κωδ. 735 του Εντύπου Ε1 και τη δαπάνη για την απόκτησή του με την επίκληση χρηματικών ποσών από δάνεια για κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ισόποσης αξίας, την οποία δήλωσε στον κωδ. 781.

Επιπλέον, από την επισκόπηση του δανειακού λογαριασμού τηςτης συζύγου του προσφεύγοντος, κατά το φορολογικό έτος 2016 (βάσει του απόΥπηρεσιακού Σημειώματος του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής για την άντληση τραπεζικών δεδομένων του φορολογικού έτους 2016), διαπιστώθηκε η εκταμίευση του εν λόγω δανείου με ημερομηνία 12/5/2016 ποσού 700.000,00 ευρώ, ενώ στους τραπεζικούς της λογαριασμούς (σύμφωνα με τηνεντολή φορολογικού ελέγχου για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018) διαπιστώθηκαν οι καταβολές δόσεων για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση του ανωτέρω δανείου .

Εν συνεχεία, στο πλαίσιο της διενέργειας διασταυρωτικού ελέγχου στη νομική οντότητα με την επωνυμία, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία έχει προβεί στις 10/06/2017 στην καταχώρηση εγγραφής με πίστωση του λογαριασμού **45.10.00.0001 «Μακροπρόθεσμα Δάνεια»** και περιγραφήκαι χρέωση του λογαριασμού ενεργητικού **18.01.00.0009 «Προκαταβολές σε Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις»** με αιτιολογία συναλλαγής «ΔΑΝΕΙΟ». Επισημαίνεται ότι σχετικά με το λογαριασμό χρέωσης 18.01.00.0009 δε δόθηκαν, αν και ζητήθηκαν, στο πλαίσιο διενέργειας διασταυρωτικού ελέγχου, επιπλέον διευκρινίσεις.

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα προέκυψε ότι, την χρήση 2017 και συγκεκριμένα στις 10/6/2017 το

ανεξόφλητο υπόλοιπο του εν λόγω δανειακού λογαριασμού, το οποίο είχε χορηγηθεί στον προσφεύγοντα (πρωτοφειλέτης, με εγγυήτρια την σύζυγό του) με την από σύμβαση δανείου μεταξύ του Ιδίου και της τράπεζας, ποσού 685.479,86 ευρώ καταχωρήθηκε στα βιβλία της Ανωνύμου εταιρείας στους προαναφερθέντες λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου και οι καταβολές των τοκοχρεωλυτικών δόσεων για την απόσβεση του εν λόγω δανείου την περίοδο 28/7/2017 έως 31/12/2017 και 01/01/2018 31/12/2018 πραγματοποιήθηκαν από τα χρηματικά διαθέσιμα της νομικής οντότητας, δηλαδή είτε από το ταμείο της είτε από τον λογαριασμό όψεως που τηρεί στην με αριθμό λογαριασμού

Συγκεκριμένα η ανώνυμη εταιρεία έχει καταβάλει τοκοχρεωλυτικές δόσεις ποσού **41.469,42 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και ποσού **83.049,26 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο έτος 2018, για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, χωρίς συμβατική υποχρέωση, η νομική οντότητα καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία το δάνειο και κατά συνέπεια — επειδή ανέγραψε το δάνειο ως δική της υποχρέωση - κατέβαλε για λογαριασμό του ελεγχόμενου τις τοκοχρεωλυτικές δόσεις του οφειλόμενου δανείου του ενώ δεν προσκόμισε δικαιολογητικά για το πώς και εάν μεταβιβάστηκε το δάνειο στην ανώνυμη εταιρεία από τον πρωτοφειλέτη

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω καταβολές ποσού **41.469,42 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και ποσού **83.049,26 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο έτος 2018, συνιστούν παροχή που έλαβε ο προσφεύγων από την Ανώνυμη Εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος, Πρόεδρος Δ.Σ. και Δ/νων σύμβουλος, έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (παρ. 2δ και παρ. 3η) και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία ποσού, που αφορά σε εξόφληση τοκοχρεωλυτικών δόσεων δανείου, οφειλέτρια του οποίου τυγχάνει η καταβάλλουσα εταιρεία

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι το ως άνω ακίνητο παραχωρήθηκε, μεταβιβάστηκε και παραδόθηκε στην προαναφερθείσα εταιρεία, με όλα τα παρακολουθήματα και παραρτήματά του επομένως, η εταιρεία, ως νέα κυρία του ακινήτου, υπεισήλθε στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ως προς αυτό και, συνακόλουθα, και στην υποχρέωση τοκοχρεωλυτικής εξοφλήσεως του δανείου.

Επειδή, με τη μεταβίβαση και την παραχώρηση εμπράγματος δικαιώματος, όπως εν προκειμένω της κυριότητας του κρινόμενου ακινήτου, δεν επέρχεται αυτόματα αναδοχή χρέους και μεταβίβαση της ενοχικής υποχρέωσης της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης του δανείου που συνήφθη μεταξύ του πρωτοφειλέτη και της Τράπεζας, εκτός αν αυτό έχει συμφωνηθεί ρητά και έχει ενημερωθεί και η δανείστρια Τράπεζα. Προκειμένου, λοιπόν, η εταιρεία υπό την επωνυμία να υπεισέλθει ως διάδοχος στη σύμβαση δανείου, θα έπρεπε να υπάρχει έγγραφη σύμβαση αναδοχής χρέους μεταξύ

του πρωτοφειλέτη και της εταιρείας με αντίστοιχη ενημέρωση της δανείστριας Τράπεζας, προκειμένου να γίνει αναχρηματοδότηση του εν λόγω δανείου με οφειλέτρια την εταιρεία για την εξόφληση του παλαιού δανείου, το οποίο, όμως, δεν συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η ανώνυμη εταιρεία υπεισήλθε στην ενοχική υποχρέωση της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης του δανείου.

Επειδή, στην αποτίμηση του εισφερόμενου κλάδου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από τους εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, αποτιμήθηκε ως μοναδική υποχρέωση (παθητικό) της εισφερόμενης, η οφειλή της προς τους προμηθευτές της, συνολικής αξίας 98.694,04 ευρώ.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες προϋποθέσεις για την απόσχιση κλάδου με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72, κατά την εισφορά του κλάδου, εισφέρονται στη λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρεία όλα τα πάγια περιουσιακά και λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εάν το εν λόγω δάνειο βάρυνε την περιουσία της ατομικής επιχείρησης που εισέφερε ο ελεγχόμενος θα λαμβανόταν υπόψη στην αποτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 ενώ θα απομείωνε την καθαρή της θέση και επακόλουθα την εισφορά σε είδος του προσφεύγοντος στην νεοσυσταθείσα εταιρεία.

Επιπροσθέτως, στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, σύστασης της Ανωνύμου Εταιρείας, αναφέρεται ότι «ο ιδρυτής-μέτοχος της συνιστώμενης με το παρόν ανώνυμης εταιρείας του παραχωρεί, μεταβιβάζει και παραδίδει λόγω εισφοράς σε είδος το ως άνω λεπτομερώς περιγραφόμενο ακίνητο μεθ' όλων των παρακολουθημάτων και παραρτημάτων του και των επ' αυτού και εξ' αυτού πάσης φύσεως δικαιωμάτων του, προσωπικών και εμπράγματων και των συναφών αγωγών και ενστάσεων του και ελεύθερο από κάθε χρέος, βάρος, υποθήκη, προσημείωση, πλην προσημείωσης υποθήκης υπέρ της ποσού ευρώ 1.540.000,00, κατάσχεση, φόρους δημόσιους και δημοτικούς, τέλη και δικαιώματα πάσης φύσεως, κληρονομικό δικαίωμα, μίσθωση δουλείες προσωπικές και πραγματικές, φιλονικία, υποχρέωση, διένεξη, αμφισβήτηση και γενικά ελεύθερο από κάθε νομικό ελάττωμα, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή προς την με το παρόν συμβόλαιο ανώνυμη εταιρεία, την οποία αναγνωρίζει τέλεια και αποκλειστική κύρια, νομέα και κάτοχο αυτού.....».

Επομένως ούτε και από το ανωτέρω συμβολαιογραφικό έγγραφο που επικαλείται, αποδεικνύονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί.

Επειδή, επικουρικά ο έλεγχος αναφέρει ότι η εταιρεία «.....χειρίστηκε λογιστικά το υπό κρίση δάνειο, ως εξής»:

- στο τηρηθέν Ημερολόγιο Γενικής Λογιστικής με πίστωση του λογαριασμού **45.10.00.0001**

«Μακροπρόθεσμα Δάνεια» και περιγραφήκαι χρέωση του λογαριασμού **18.01.00.0009** «Προκαταβολές σε Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» με αιτιολογία συναλλαγής «ΔΑΝΕΙΟ». Στο λογαριασμό 18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» παρακολουθούνται οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34.

- στις οικονομικές καταστάσεις των ετών 2017 και 2018, τα υπόλοιπα του λογαριασμού **18**, όπως προκύπτουν από τα ισοζύγια της νομικής οντότητας στις 31/12/2017 και 31/12/2018, εσφαλμένα απεικονίζονται στο κονδύλι «ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» των μη κυκλοφορούντων στοιχείων του Ενεργητικού ενώ σύμφωνα με το παράρτημα Δ' «ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) το κονδύλι Ισολογισμού-Μη κυκλοφορούντα στοιχεία Δάνεια και απαιτήσεις περιλαμβάνει τους λογαριασμούς 30.01, 30.02, 31, και 33 «Λοιπές απαιτήσεις» (το μακροπρόθεσμο μέρος) .

Επειδή, με το άρθρο 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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 οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν, σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα (9.250)

ευρώ. 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.

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 ταξιδίου,

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».

Κατόπιν αυτών, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η επικαλούμενη μεταβίβαση του δανείου που δεν συμπεριλήφθη στην αποτίμηση του κλάδου που αποσχίστηκε την, είναι αναπόδεικτη και αυθαίρετη. Οι υπό κρίση όμως καταβολές ποσού **41.469,42 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και ποσού **83.049,26 ευρώ** κατά το ελεγχόμενο έτος 2018 δεν μπορούν να αποτελέσουν παροχή που έλαβε ο προσφεύγων από την Ανώνυμη Εταιρείαστην οποία είναι μέτοχος, Πρόεδρος Δ.Σ. και Δ/νων σύμβουλος, έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Το πλαίσιο των εν λόγω καταβολών αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου (περί άτυπης δωρεάς, δανείου ή ταμειακής διευκόλυνσης), τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Ως προς τον 5° ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως «προσαύξησης περιουσίας» ποσού, που αφορά σε χρηματική διευκόλυνση από ανώνυμη εταιρεία, στην οποία μετέχει.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, η πίστωση με α/α 58, στις 23-05-2017, ποσού 60.000,00 Ευρώ, φέρεται από τον έλεγχο ως δήθεν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

Ωστόσο, όπως προκύπτει από το αντίγραφο αναλυτικής κινήσεως του υπ' αριθμ.λογαριασμού της εταιρείας στην, που προσκομίζω και επικαλούμαι (ΣΧΕΤ. 8), αφορά σε κατάθεση επιταγής εκδοθείσης κατά την ίδια ημερομηνία από την ανωτέρω εταιρεία. Επομένως, ως ποσό προερχόμενο από εταιρεία, στην οποία μετέχω, ήτοι καθ' όλα γνωστής προελεύσεως, ουδόλως αποτελεί, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην προπαρατεθείσα εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., τυχόν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

Επιπλέον, προσκομίζω και επικαλούμαι και αντίγραφο του απόΙδιωτικού Συμφωνητικού, με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των συμβαλλομένων μερών (ΣΧΕΤ. 9), εκ του οποίου προκύπτει ότι η ανωτέρω επιταγή χορηγήθηκε δυνάμει χρηματικής διευκόλυνσεως της προαναφερθείσης εταιρείας προς εμένα.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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, ο προσφεύγων επισύναψε στην εφαρμογή elenxis το υπ' αριθμ. πρωτ.υπόμνημα, σε συνέχεια της υπ' αριθμ.ενδικοφανούς προσφυγής με συνημμένα:

α) Αντίγραφο της με αριθμόκαι ημερομηνία επιταγής της, που εκδόθηκε εις διαταγήν της εταιρείας και εισπράχτηκε από τον προσφεύγοντα, ποσού 60.000,00 ευρώ.

β) Αντίγραφο του τραπεζικού παραστατικού εκδόσεως της ανωτέρω επιταγής,

γ) Αντίγραφο της αιτήσεως εκδόσεως της εν λόγω επιταγής.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και δεδομένου ότι η προέλευση της εν λόγω πίστωσης (α/α 58, στις 23/05/2017, ποσού 60.000,00 ευρώ) είναι γνωστή, δεν υφίσταται θέμα προσαύξησης, ως ρητώς αναφέρεται και στην ΠΟΛ 1175/2017. 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. Το πλαίσιο της εν λόγω συναλλαγής αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί και η προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4. Ν.4172/2013 το έτος 2017, ανέρχεται βάσει της παρούσας σε 63.793,69 ευρώ [123.793,69-60.000,00].

Ως προς τον 6° ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός διαφορών δυνάμει εφαρμογής των εμμέσων μεθόδων ελέγχου, διότι αγνοήθηκαν ποσά νομίμως εισπραχθεισών προκαταβολών, που αν λαμβάνονταν υπόψη δεν θα προέκυπτε η παραμικρή αρνητική διαφορά.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1050/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλισθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου

που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

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

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

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, το εισόδημα που προέκυψε βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας συγκρίθηκε, σε εφαρμογή των ως άνω οριζόμενων στην ΠΟΛ 1050/2014, με εκείνο βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε το μεγαλύτερο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων. Συνεπώς ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 7ο ισχυρισμό:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός διαφορών

λόγω «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας».

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«7.1. Αναφορικά με την πίστωση με α/α: 150, στις 22-02-2018, ποσού 6.534,73 Ευρώ, προσκομίζω και επικαλούμαι τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι αποτελεί μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείαςπρος κοινό τραπεζικό λογαριασμό των ιδρυτικών μελών της, μεταξύ των οποίων ήμουν και εγώ (πρώτο όνομα στον λογαριασμό υποδοχής:)(ΣΧΕΤ. 10). Επομένως, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εξ ορισμού δεν αποτελεί «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

7.2. Η πίστωση με α/α: 162, στις 27-03-2018, ύψους 1.650,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Η πίστωση με α/α: 213, στις 13-11-2018, ύψους 1.000,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Η πίστωση με α/α: 223, στις 11-12-2018, ύψους 1.100,00 Ευρώ, εκτελέστηκε σε ΑΤΜ και, συνακόλουθα, πραγματοποιήθηκε εξ ορισμού από μένα τον ίδιο.

Επομένως, οι προπεριγραφείσες πιστώσεις πλήρως καλύπτονται και αιτιολογούνται από τα διαθέσιμα μετρητά μου, που έχει αναγνωρίσει και συνομολογήσει ο ίδιος ο έλεγχος στη σελίδα 145 της Εκθέσεως Ελέγχου».

Επειδή, ο προσφεύγων για την πίστωση με α/α: 150 στις 22/02/2018 ποσού 2.178,24 ευρώ (6.534,73 /3), προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό της τράπεζας, από το οποίο προκύπτει ότι στις 22/02/2018 ποσό 6.534,73 ευρώ μεταφέρθηκε από λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμίαπρος κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με συνδικαιούχους τον ίδιο, το

Επιπλέον, από το σύστημα taxis της υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι Διευθύνων Σύμβουλος και αντίστοιχα οΠρόεδρος Δ.Σ. και ο μέλος της προαναφερόμενης εταιρείας από τις 20/08/2008.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και δεδομένου ότι η προέλευση της εν λόγω πίστωσης είναι γνωστή, δεν υφίσταται θέμα προσαύξησης, ως ρητώς αναφέρεται και στην ΠΟΛ 1175/2017. 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. Το πλαίσιο της εν λόγω συναλλαγής αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συναλλαγές: α) με α/α 162 στις 27/03/2018 ποσού 1.650,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN της, β) με α/α 213 στις 13/11/2018 ποσού 1.000,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN της και γ) με α/α 223 στις 11/12/2018 ποσού 1.100,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN της, ήτοι συνολικά 3.750,00 ευρώ, αποτελούν καταθέσεις μετρητών σε ΑΤΜ του ιδίου (και όχι «μεταφορές» όπως εσφαλμένα χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο), οι οποίες καλύπτονται από τα διαθέσιμα μετρητά του, συνεπώς δε συνιστούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή επισημαίνεται για τις υπό κρίση συναλλαγές ότι, βάσει της «Περιγραφής της Συναλλαγής» που παρέχεται στα ληφθέντα από το Σ.Μ.Τ.Λ. τραπεζικά αρχεία του προσφεύγοντος, αφορούν σε «μεταφορές» και όχι σε καταθέσεις, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους.

Επειδή, εν προκειμένω η «Περιγραφή της Συναλλαγής» που παρέχεται στα ληφθέντα από το Σ.Μ.Τ.Λ. τραπεζικά αρχεία είναι «ΜΕΤΑΦΟΡΑ», ενώ η «Αιτιολογία» είναι «ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ».

Επειδή, βάσει των πληροφοριών και διευκρινίσεων που παρέχονται στην επίσημη ιστοσελίδα της τράπεζας, τα «ΚΑΣ» είναι μηχανήματα μέσα στον χώρο των καταστημάτων της τράπεζας στα οποία διενεργούνται διάφορες συναλλαγές, χωρίς αναμονή στο ταμείο. Συνεπώς εν προκειμένω, οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε καταθέσεις μετρητών σε μηχανήματα ΚΑΣ και όχι σε μεταφορές.

Επειδή, επιπλέον διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση κατάθεσης χρημάτων σε λογαριασμό τρίτου δίνεται η δυνατότητα να καταχωρηθούν τα στοιχεία του καταθέτη στην αιτιολογία της συναλλαγής, ενώ στην υπό κρίση συναλλαγή δεν εμφανίζονται στοιχεία τρίτου.

Κατόπιν όλων των παραπάνω, κρίνεται ότι τα ως άνω ποσά, δεν αποτελούν μεταφορές αλλά καταθέσεις μετρητών σε μηχανήματα ΚΑΣ της τράπεζας Δεδομένου δε ότι στην αιτιολογία των συναλλαγών δεν έχουν καταχωρηθεί στοιχεία τρίτου, γίνεται δεκτό ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε καταθέσεις μετρητών του ιδίου, οι οποίες καλύπτονται από το «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΜΕΝΟΥΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΥΝΑΤΑΙ ΝΑ ΕΠΙΚΑΛΕΣΤΕΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ» του σχετικού συνταχθέντα από τον έλεγχο πίνακα για το φορολογικό έτος 2018 (σελ. 144-145 της έκθεσης ελέγχου).

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί και η προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013 το έτος 2018, ανέρχεται βάσει της παρούσας σε 25.051,48 ευρώ [30.979,72-(2.178,24+1.650,00+1.000,00+1.100,00)].

Κατόπιν των ως άνω, στους παρακάτω πίνακες απεικονίζεται ο τελικός υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει της παρούσας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.)		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.)	
		ελεγχόμενος	σύζυγος	ελεγχόμενος	σύζυγος	ελεγχόμενος	σύζυγος
2017	ΑΚΙΝΗΤΑ		6.839,89		6.839,89		6.839,89
	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	2.176,58	5,09	2.176,58	5,09	2.176,58	5,09
	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ Άρθρ. 21 παρ. 1 Ν.4172/2013	8.399,98		383.012,39		383.012,39	
	ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ Άρθρα 12 & 13 Ν. 4172/2013	5.525,02		48.994,44	500,00	7.525,02	500,00
	Άρθρο 21 παρ. 4 4172/2013	4.144,30	3.904,00	123.793,69	4.010,00	63.793,69	4.010,00
	ΣΥΝΟΛΟ	20.245,88	10.748,98	557.977,10	11.354,98	456.507,68	11.354,98
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	30.994,86		569.332,08		467.862,66	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.)		ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ (ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Φ.Ε.)	
		ελεγχόμενος	σύζυγος	ελεγχόμενος	σύζυγος	ελεγχόμενος	σύζυγος
2018	ΑΚΙΝΗΤΑ		6.839,89		6.839,89		6.839,89
	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	2.021,23	5,53	2.021,23	5,53	2.021,23	5,53
	ΕΠΙΧΕΙΡ.ΔΡΑΣΤΗΡ Άρθρο 21 παρ. 1 Ν.4172/2013	9.252,47	0,00	23.066,74		23.066,74	
	ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ Άρθρα 12 & 13 Ν. 4172/2013	11.601,85	0,00	109.173,42	0,00	26.124,16	0,00
	Άρθρο 21 παρ. 4 4172/2013	0,00	0,00	30.979,72	5.357,92	25.051,48	5.357,92

	ΣΥΝΟΛΟ	22.875,55	6.845,42	165.241,11	12.203,34	76.263,61	12.203,34
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	29.720,97		177.444,45		88.466,95	

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

- Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	20.245,88	557.977,10	456.507,68	436.261,8
	της συζύγου	10.748,98	11.354,98	11.354,98	606,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.529,94	228.944,23	190.487,55	184.957,61
Προκαταβολή φόρου		1.848,00	1.848,00	1.848,00	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			111.689,66	92.478,81	92.478,81
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		536,58	51.327,30	41.180,36	40.643,78
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		216,13	216,13	216,13	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.953,45	394.848,12	327.033,65	318.080,20
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	22.875,55	165.241,11	76.263,61	53.388,06
	της συζύγου	6.845,42	12.203,34	12.203,34	5.357,92
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.875,69	62.994,80	22.460,19	20.584,50
Προκαταβολή φόρου		2.035,54	2.035,54	2.035,54	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			30.559,56	10.292,26	10.292,26
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		739,94	12.914,37	4.906,39	4.166,45
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		216,13	216,13	216,13	
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.690,10	109.543,20	40.733,31	35.043,21
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.