I

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 22/06/2023

Αριθμ.: 1119

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

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 από **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **2333** ενδικοφανή προσφυγή της **…….. …….. του ……..** με **ΑΦΜ …….. ,** με διεύθυνση έδρας της ατομικής της επιχείρησης, στο Ν. **……..** Γιαννιτσών, Τ.Κ. 58100, κατά : α) των με αριθ. **… και …../2022** Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, β) των με αριθ. **…. και …../2022** Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, και γ) με αριθ. **…. και …./2022** πράξεων επιβολής προστίμων

φορολογικών περιόδων 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Έδεσσας** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αριθ. κατάθεσης **……..** /17-05-2023 ΕΙ ΕΜΠ. Συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκομίστηκαν νέα στοιχεία.
7. Την με αριθ. 13/18-05-2023 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, πλέον της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ..
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **…..** ενδικοφανούς προσφυγής **και του υπ΄αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ …….. /17-05-2023 ΕΜΠ,** συμπληρωματικού υπομνήματος της **…….. …….. του ……..** με **ΑΦΜ …….. ,** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **…./23-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, συνολική διαφορά φόρου εισοδήματος 29.420,53€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους14.710,27€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.371,18€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 48.501,98€.** Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τη δεύτερη σελίδα της ως άνω πράξης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 23.492,40€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 11.746,20€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.048,33€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 39.286,93€.**
Με την υπ' αριθμ. **…./23-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της, συνολική διαφορά φόρου εισοδήματος 57.227,32€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 28.613,66€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.870,52€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 97.711,50€.** Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τη δεύτερη σελίδα της ως άνω πράξης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 45.222,54€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 22.611,27€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 9.398,54€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 77.232,35€.**
Με την υπ' αριθμ. **……/23-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους **7.858,25€** και παράλληλα μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, ύψους 2.895,91€.

Με την υπ' αριθμ. **…../23-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους **12.812,21€,** πλέον πρόστιμο άρθρου $58^{Α}$ του ΚΦΔ, ύψους 1.325,02€, ήτοι, συνολικό ποσό 14.137,23€, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, ύψους 245,87€.

Με την υπ΄ αριθμ. **…../23-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. $58^{Α}$ παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.377,07€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις καθαρής αξίας 47.487,85€ που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,11, 12, 13 του ν. 4308/2014.

Με την υπ΄ αριθμ. **…../23-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^{Α} παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.673,45€, λόγω μη ζήτησης – λήψης φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολογίου, κλπ) και κατ΄επέκταση μη έκδοσης σχετικού παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής σε τουλάχιστον μία περίπτωση προμήθειας ακτινιδίων που προορίζονταν για μεταπώληση, συνολικής καθαρής αξίας 9.113,38€, πλέον ΦΠΑ 1.184,73€ (πρόστιμο 592,37=1.184,73 Χ 50%), καθώς και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε σαράντα (40) περιπτώσεις καθαρής αξίας 46.852,69€, πλέον ΦΠΑ 10.162,18€ (πρόστιμο 5.081,09=10.162,18 Χ 50%), που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 11, 12, 13 του ν. 4308/2014.

Οι ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εκδόθηκαν βάσει των από 23-12-2022 εκθέσεων ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων - Ε.Λ.Π.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν, κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο λουλουδιών, φυτών και σπόρων και με δευτερεύουσες δραστηριότητες, την κατασκευή προϊόντων σκυροδέματος για κατασκευές, τις εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών, τις υπηρεσίες εμπορικού αντιπροσώπου που μεσολαβούν στην πώληση άλλων ακατέργαστων αγροτικών προϊόντων πρώτων υλών, το χονδρικό εμπόριο λουλουδιών και φυτών, γεωργικών μηχανημάτων εξοπλισμού και προμηθειών, το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών, το λιανικό εμπόριο εργαλείων χειρός, κλπ, δυνάμει της υπ' αρίθμ. 316/1/15-07-2022 σχετικής εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2017.

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και ειδικότερα κατά τον έλεγχο της ορθής έκπτωσης των δαπανών του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε η καταχώριση δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (περ β΄άρθρου 23 του ν. 4172/2013), ύψους 6.681,56€ για το φορολογικό έτος 2016 και 10.801,58€, για το φορολογικό έτος 2017, χωρίς να αποδεικνύεται, ότι η εξόφληση αυτών έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επίσης, διαπιστώθηκε η καταχώριση, στο φορολογικό έτος 2017, δαπανών μισθοδοσίας (περ ιδ΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013), ύψους 16.724,76€, των οποίων η εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης στο φορολογικό έτος 2017 και μετά την αντιπαραβολή των φορολογικών στοιχείων αγοράς και πώλησης στο είδος ακτινίδια, διαπιστώθηκε ότι οι πωληθείσες ποσότητες του συγκεκριμένου είδους υπερτερούσαν έναντι των αγορασθέντων ποσοτήτων και ως εκ τούτου καταλογίστηκε η παράβαση της μη ζήτησης – λήψης φορολογικού στοιχείου αξίας και κατ΄επέκταση μη έκδοσης σχετικού παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση προμήθειας ακτινιδίων που προορίζονταν για μεταπώληση, συνολικής καθαρής αξίας 9.113,38€, πλέον ΦΠΑ 1.184,73€, κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ.

Παράλληλα από την επεξεργασία του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν στους ατομικούς και κοινούς με το σύζυγό της, τραπεζικούς λογαριασμούς, πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), ύψους 83.165,91€ για το έτος 2016 και 94.654,33€ για το έτος 2017, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα, από την εν λόγω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) και των

προσκομισθέντων στοιχείων στα πλαίσια της διαδικασίας της κλήσης σε ακρόαση, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς πιστώσεις	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν	Πιστώσεις που δε δικαιολογήθηκαν
2016	909.509,41	826.343,50	83.165,91
2017	1.314.063,11	1.219.408,78	94.654,33

Για το φορολογικό έτος 2016, μέρος των πιστώσεων που δε δικαιολογήθηκαν, ήτοι,

- Πιστώσεις ύψους 24.923,91€, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και
- Πιστώσεις ύψους 47.487,85€, πλέον ΦΠΑ ύψους 10.754,15€ (συνολικά 58.242,00€), αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του ν.4172/2013, για το οποίο δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων σε 36 περιπτώσεις, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 258-261 της σχετικής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Για το φορολογικό έτος 2017, μέρος των πιστώσεων που δε δικαιολογήθηκαν, ήτοι:

- Πιστώσεις ύψους 37.639,46€, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και
- Πιστώσεις ύψους 46.852,69€, πλέον ΦΠΑ ύψους 10.162,18€ (συνολικά 57.014,87€), αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του ν.4172/2013, για το οποίο δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων σε 40 περιπτώσεις, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 261-263 της σχετικής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Ενόψει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για τα δύο υπό κρίση φορολογικά έτη (το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα), καθώς και η προϋπόθεση της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου ως άνω νόμου, ήτοι, της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τα ελεγχόμενα έτη (2016 & 2017), ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματός της, έγινε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων και παράλληλα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

<u>Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις:</u>

	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης	456.674,88	805.249,57
Πλέον αποκρυβείσα αξία από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (τραπεζικές πιστώσεις)	47.487,85	46.852,70
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	504.162,73	852.102,27
Μείον κόστος πωληθέντων	269.354,21	493.248,35
Μικτό αποτέλεσμα	234.808,52	358.853,92
Μείον δαπάνες χρήσης	193.913,98	291.334,99
Κέρδος χρήσης	40.894,54	67.518,92
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες (δήλωσης)	1.907,25	2.377,41

Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες (ελέγχου)	6.681,56	27.526,34
Καθαρό κέρδος ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του ν. 4172/2013	49.483,35	97.422,67
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013	24.923,91	37.639,46

Προσδιορισμός εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου :

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	**Φορολογικό έτος 2016**	**Φορολογικό έτος 2017**
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	802.641,10	1.277.150,15
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	835.962,05	1.379.738,33
Υπόλοιπο	**-33.320,95**	**-102.588,16**
Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην προσφεύγουσα[1] κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014	**26.340,22**	**90.390,45[2]**

Από τη σύγκριση των δύο ως άνω μεθόδων (γενικών διατάξεων και έμμεσων τεχνικών ελέγχου), ο τελικός προσδιορισμός του εισοδήματος της προσφεύγουσας, κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, έγινε με βάση τις γενικές διατάξεις, ως αναλυτικά αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)
Φορ. έτος	**Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης**	**Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών**	**Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών**	**Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων**	**Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου**
2016	7,48	26.340,22	26.347,7	74.414,74	74.414,74
2017	18.825,48	90.390,45	109.215,93	135.529,98	135.529,98

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ……/23-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. Πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ……. /17-05-2023 ΕΜΠ** συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη αιτιολογία – εσφαλμένη θεμελίωση έμμεσης τεχνικής ελέγχου κατ' άρθ. 28 παρ. 2

[1] Κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης στην προσφεύγουσα, κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 : 26.340,22€ (33.320,95χ 79,05%)

[2] Κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης στην προσφεύγουσα, κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 : 90.390,45€ (102.588,18χ 88,11%)

ΚΦΕ

2. Κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος δεν λήφθηκαν υπόψη εισοδήματα (αγροτικό εισόδημα του συζύγου της) και αναλώσεις προηγούμενων χρήσεων. Υποβάλλεται νέος πίνακας ανάλωσης των ετών 2000-2015, από τον οποίο προκύπτει διαθέσιμο εισόδημα 260.000 ευρώ και από το οποίο καλύπτονται καταθέσεις της ιδίας και της συζύγου της στους κοινούς λογαριασμούς.

3. Ως προς τον έλεγχο της προσαύξησης περιουσίας, θα πρέπει να επισημανθούν τα εξής :
- Τόσο από τις αποφάσεις του ΣτΕ όσο και τις σχετικές εγκυκλίους της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό τραπεζικό λογαριασμό, που έχει φορολογούμενος με τον/τη σύζυγό του στην ημεδαπή, σε άλλο κοινό τραπεζικό λογαριασμό τους δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου αυτού.

- Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου.

- Ο έλεγχος των καταθέσεων πρέπει να αφορά σημαντικά ποσά και όχι μικρής αξίας καταθέσεις, όπως συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση σε μεγάλο βαθμό

- Δεν τίθεται ζήτημα προσαύξησης περιουσίας εάν το ποσό αυτό καλύπτεται από το δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου.

4. Ως προς τις ελεγχθείσες πιστώσεις προσκομίζονται νέα στοιχεία, που τεκμηριώνουν την πηγή/ προέλευση και την αιτία, όπως απαιτεί ο νόμος και η σχετική ως άνω νομολογία των Δικαστηρίων.

Ειδικότερα ο έλεγχος δεν αξιολόγησε ως όφειλε το κρίσιμο στοιχείο ότι σε ορισμένους από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς βασικοί δικαιούχοι, ή έστω συνδικαιούχοι, ήταν τρίτα πρόσωπα μη ελεγχόμενα, (τέκνα της ελεγχόμενης). Πέραν αυτών ορισμένες καταθέσεις προέρχονταν από το σύζυγο της ελεγχόμενης, και ως εκ τούτου κατά τη νομολογία του ΣτΕ και της ΔΕΔ δεν έπρεπε να ελεγχθούν. Σε ότι δε αφορά την πηγή προέλευσής τους, αυτή καλύπτεται από έσοδα των ελεγχόμενων ετών, αλλά και διαθέσιμο εισόδημα προγενέστερων ετών.

5. Πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αποτελούσαν προκαταβολές έναντι αγορών, όπως προκύπτει από την καρτέλα της εμπορικής κίνησης των πελατών.

6. Μεγάλος αριθμός καταθέσεων αφορούσε ποσά κάτω των 500 ευρώ, κατά παράβαση της πιλοτικής απόφασης του ΣΤΕ 884/2016, η οποία απαιτεί να ελέγχονται μόνο σημαντικού ύψους πιστώσεις. Σημειώνεται ότι οι περισσότερες από αυτές αφορούσαν δώρα σε βαφτισιμιούς ή άλλα συγγενικά πρόσωπα, εγγόνια κτλ.
7. Σχετικά με τη μη αναγνώριση των αγορών και δαπανών άνω των 500,00€, φορολογικού έτους 2016, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, καθόσον, από τις προσκομιζόμενες καρτέλες προμηθευτών προκύπτει ότι για συγκεκριμένα τιμολόγια έγινε συμψηφισμός και δόθηκαν επιταγές.

8. Εσφαλμένα καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές κατά το φορολογικό έτος 2017, οι δαπάνες μισθοδοσίας, ύψους 16.724,76 €, δεδομένου ότι από το σχετικό πίνακα, που συνυπέβαλε, προκύπτει η πληρωμή με τραπεζικό μέσο ανά εργαζόμενο.

9. Με την προσκόμιση των νέων στοιχείων, βάσει των οποίων τεκμηριώνεται η έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος θα πρέπει τις περιπτώσεις αυτές να τις αφαιρέσει από τις αντίστοιχες εκροές των φορολογικών ετών 2016 και 2017 και τα πρόστιμα του άρθρου 58^{A} του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, τα παρακάτω στοιχεία :

1. Ένα ντοσιέ με αναλυτικά καθολικά πελατών, διάφορα τραπεζικά έγγραφα, φορολογικά στοιχεία, υπεύθυνες δηλώσεις τρίτων προσώπων καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2000-2015, με τις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις και τα εκκαθαριστικά σημειώματα / πράξεις διοικητικού προσδιορισμού (σχετικά 1-11)
2. Ένα ντοσιέ, με λογιστικές εγγραφές μισθοδοσίας και πληρωμές με τραπεζικό μέσο πληρωμής (σχετικό 12).

Επίσης, με το υπ΄αρ. **……..** /17-05-2023 ΕΙ ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημά της, προσκόμισε τα παρακάτω στοιχεία :

1. την με αιρθ. **……..** -1 επιταγή της ALPHA BANK εκδόσεως της εταιρείας **……. ……..** .
2. Ένορκη κατάθεση της …… …….. στη Συμβολαιογράφο Γιαννιτσών **……. ……. – ……..**
3. Επίδοση στην ΔΕΔ Θεσσαλονίκης της κλήσης της **……. …….** σχετικά με την ως άνω ένορκη κατάθεση.
4. Ένορκη βεβαίωση της **……. ……** του **……** .
5. Καρτέλα προμηθευτή **……. …….**
6. Καρτέλα προμηθευτή **……. ……** της εταιρείας **……. …….**
7. Δελτία αποστολής - τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας **……. ……..** και έγγραφο Πειραιώς πληρωμής κερδών ΟΠΑΠ
8. Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με στοιχεία πελάτη **……. …….**
9. Καρτέλα προμηθευτή προμηθευτή **……. ……** Α.Ε.Τ.Β.Ε. και διάφορα σχετικά έγγραφα.
10. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και διάφορα σχετικά έγγραφα.
11. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και διάφορα σχετικά έγγραφα
12. Καρτέλα πελάτη Α/**……. ……. ……** της επιχείρησης **……. …….**
13. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και διάφορα σχετικά έγγραφα
14. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και διάφορα σχετικά έγγραφα
15. Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με στοιχεία πελάτη **……. …….**
16. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και διάφορα σχετικά έγγραφα
17. Δύο γραμμάτεια είσπραξης της εθνικής
18. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
19. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** με Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού
20. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
21. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και Υπεύθυνη δήλωση
22. Καρτέλα πελάτη **……. …….**
23. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
24. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και υπεύθυνη δήλωση
25. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και υπεύθυνη δήλωση
26. Καρτέλα πελάτη **……. ……..** και υπεύθυνη δήλωση
27. Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με στοιχεία πελάτη **……. …….**
28. Το με αριθ. ../14-12-2016 Δελτίο αποστολής τιμολόγιο εκδόσεως **……. …….**

29. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
30. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
31. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
32. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
33. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
34. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
35. υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
36. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
37. υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
38. Καρτέλα πελάτη **……. …….** και υπεύθυνη δήλωση
39. Καρτέλα πελάτη **……. …….**
40. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Πώλησης του **……. ……..** προς τον **……. …….**
41. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
42. Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού με στοιχεία πελάτη **……. …….**
43. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
44. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
45. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**
46. Αντίγραφο κίνησης λογαριασμού Πειραιώς της **……. …….**
47. Κατάσταση αναλυτικής κίνησης καταθετικού λογαριασμού …/….
48. Υπεύθυνη δήλωση της **……. …….**
49. Υπεύθυνη δήλωση **……. …….**

Τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της, η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε στην εν λόγω ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, ως εκ τούτου τα προσκομισθέντα παραπέμφθηκαν με το υπ΄αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. …….. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/18-05-2023 έγγραφο και την υπ΄αρ. ../18-05-2023 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση για τα αποτελεσμάτα του ελέγχου.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη στην με αριθ. …/18-05-2023 Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, συνέταξε την από 14/06/2023 έκθεση απόψεων επί αναπομπής της υπόθεσης της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, την οποία απέστειλε στην Υπηρεσία μας με το υπ΄αρ. πρωτ. …….. /14-06-2023 έγγραφό της (αρ. εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. …….. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/15-06-2023).

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς :

Επειδή, στο **άρθρο 23 του** ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα*

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των

οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν 4172/2013**, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι ¨ *1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

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

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

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

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

Επειδή, με την **Ε 2015/2020** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: *1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.*

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

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

[…]

.....

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

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «*Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις …* ».

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν.4172/2013**, ορίζεται ότι : «*Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:*

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β*) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 23 περ.β΄ του ν. 4172/2013**, «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ……..β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής….ιδ*) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. *»*

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/2014 «**Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013» ισχύουν τα εξής: *«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*
1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.
2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β΄ του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.
Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι……..
4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:
- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων…».

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1055/4-5-2016**, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:
«1**.** *Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν*

εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο **4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013** ¨*4*. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο **4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013** ορίζεται ότι ¨ *Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)¨.*

Επειδή, στο **άρθρο 39 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»*

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγουμένων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. ***Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο****. […]*

*«**Β' Προσαύξηση περιουσίας***

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.
[…]
8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών

ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.
Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.
Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «***1.*** *Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ΄ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.*
2. *Γενικά, επισημαίνεται ότι* ***πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα*** *της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού,* ***εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη****,* ***ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών*** *ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.*
Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. ....».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ** «……..*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η*

Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. …….».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του ΚΦΔ**: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, στο **άρθρο 65 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58^{Α} του ΚΦΔ** : «*Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.1.Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. …2.Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα…5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας*.»

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό, περί εσφαλμένης θεμελίωσης της έμμεσης τεχνικής ελέγχου κατ' άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΕ (1^{ος} ισχυρισμός):

Επειδή, στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα στις σελίδες 97-98 και 258-263 αυτής, τεκμηριώνεται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, αφενός διότι, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και αφετέρου διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα, καθώς και η προϋπόθεση της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου ως άνω νόμου, ήτοι, της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος διενεργήθηκε τελικώς με τις γενικές διατάξεις του εισοδήματος και όχι με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί επιπλέον και ως αλυσιτελής.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό, ότι κατά τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος δεν λήφθηκαν υπόψη εισοδήματα (αγροτικό εισόδημα του συζύγου της) και αναλώσεις προηγούμενων χρήσεων (υποβλήθηκε νέος πίνακας ανάλωσης των ετών 2000-2015) (2ος ισχυρισμός):

Η φορολογική αρχή κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, λόγω προσκόμισης νέου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών, στο οποίο περιλαμβάνονται περισσότερα έτη, δεν έκανε δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου προγενέστερων ετών η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στις χρήσεις 2000-2013 αγροτικό εισόδημα του συζύγου της που προσδιορίστηκε με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.2238/94 και κατά συνέπεια δεν αποτελεί το πραγματικό του αγροτικό εισόδημα.

Επειδή για τις χρήσεις 2002, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, τα εισοδήματα από αγροτική επιχείρηση, προσδιορίζονταν τεκμαρτά, με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων με ειδικούς κατά κλάδο εκμετάλλευσης συντελεστές καθαρού κέρδους, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό αγροτικό εισόδημα του συζύγου της, προσκόμισε μόνο τιμολόγια πώλησης των αγροτικών του προϊόντων, ενώ δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τις πραγματικές δαπάνες από τη γεωργική εκμετάλλευση, όπως δαπάνη αγοράς καυσίμων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων κ.α, ως εκ τούτου δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός των διαθέσιμων μετρητών κατά τα έτη αυτά.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε καταβολές από αποζημιώσεις ΕΛΓΑ, ενισχύσεις ΟΠΕΚΕΠΕ, επιστροφές Φ.Π.Α. αγροτών ειδικού καθεστώτος (που αφορούν τον σύζυγό της) τις οποίες έλαβε η φορολογική αρχή υπόψη της.

Επειδή από την πραγματική ανάλωση των ετών 2000-2015 την οποία πραγματοποίησε η φορολογική αρχή και η οποία συνυποβάλλεται της παρούσης προέκυψε πραγματικό διαθέσιμο την 01/01/2016 αξίας 34.232,79 €

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις της προσφεύγουσας και του συζύγου της, τις χρήσεις 2016 & 2017, προέρχονται από τα διαθέσιμα μετρητά των προγενέστερων ετών δεν αποδεικνύεται επαρκώς καθώς δεν επικαλούνται προγενέστερες αναλήψεις χρηματικών ποσών που επανακατατέθηκαν δεδομένου ότι τα τραπεζικά τους χρηματικά υπόλοιπα την 01/01/2016 ήταν 46.093,97€.

Ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς σε ότι αφορά την προσαύξηση περιουσίας από πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα έτη 2016-2017 και συγκεκριμένα ως προς τους παρακάτω ειδικότερους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας (3ος και 4ος ισχυρισμός):

1. Οι με α/α 192, 306, 451, 455, 457, 458/ 2016 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου, με την αιτιολογία συναλλαγής «…….. ……..**»,** αφορούν επιστροφές από προσωρινούς δανεισμούς, ταμειακές διευκολύνσεις, που έκανε η …….. …….., κόρη της ελεγχόμενης …….. …….. και του …….. …….., προς τον ξάδερφό της …….. …….., καθώς και έναν δανεισμό από τον …….. ……..προς την …….. …….... Συνυποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις extrait από τον λογαριασμό του …….. …….., όπου τεκμηριώνονται οι

παραπάνω ισχυρισμοί (σχετικό 1) καθώς και ένορκη μαρτυρία της …….. ……..που επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς αυτούς. Συνεπώς η εν λόγω πίστωση αφορά την …….. ……..και όχι την ίδια.

2. Η με α/α 56/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορά παραλαβή επιταγής από την πελάτισσα …….. …….. Συνυποβάλλεται η καρτέλα της, καθώς επίσης και το σώμα της επιταγής, (σχετικά 2).
3. Η με α/α 60/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αφορά κατάθεση μετρητών από …….. ……..στις 05-05-2016 αξίας 220,00 ευρώ. Συνυποβάλλεται το καταθετήριο καθώς και το extrait από τον λογαριασμό ταμιευτηρίου ……. Πειραιώς από τον οποίο έγινε ανάληψη 420 € στις 04-05-2016 (σχετικά 3).
4. Η με α/α 125/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορά τον πελάτη …….. ……., στον οποίο εκδόθηκε το ΤΙΜ ….20-07-2016 και εισέπραξε την επιταγή της Εθνικής …….. ……., λήξης 14-06-2016 ως προκαταβολή. Επισυνάπτεται καρτέλα, καθώς και το σώμα της επιταγής. (σχετικά 4).
5. Η με α/α …/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορά το τιμολόγιο …, το οποίο εκδόθηκε στις 29-12-2015 αξίας 2361,60€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την κατάθεση 1352€ στις 19-04-2016 με το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη χρήση 2015, συνολικής αξίας 2361,60€. Το υπόλοιπο όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 1009,60€ .Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2015, όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο. (σχετικά 5).
6. Η με α/α …/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορά τραπεζικό έμβασμα μεταξύ λογαριασμών της …….. ……., όπου χρεώθηκε ο λογαριασμός ταμιευτηρίου Πειραιώς 6225-010313-671 και πιστώθηκε ο λογαριασμός Εθνικής …….. ……..με το ποσό των 1300€. Επισυνάπτεται αντίγραφο από το extrait του λογαριασμού -671 της Πειραιώς, όπου εμφανίζεται η ανάληψη του ποσού και αντίστοιχο extrait του λογαριασμού -852 Εθνικής όπου εμφανίζεται η κατάθεση. (σχετικά 6).
7. Οι με α/α 55, 86, 516/2016 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου, με την αιτιολογία συναλλαγής …….. ……., αποτελούν καταθέσεις μετρητών από την κ. …….. ……., που προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Συνυποβάλλονται τα καταθετήρια των κινήσεων. (σχετικά 7).
8. Η με α/α 454/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αποτελεί εξόφληση του τιμολογίου No ../21-04-2016, έκδοσης της …….. …….. Συνεπώς προκύπτει και η πηγή και η προέλευση της πίστωσης, αλλά και ο δικαιούχος της πίστωσης, που είναι η κόρη της, συνδικαιούχος του λογαριασμού. Επισυνάπτεται αντίγραφο του παραπάνω τιμολογίου και την εγγραφή στο βιβλίο εσόδων του 2016 της ……. …….. (σχετικά 8).
9. Η με α/α 486/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αφορά κατάθεση έναντι τιμολογίου No 47/14-12-2016 στο όνομα της συζύγου του, …….. ……., αξίας 440,70€ .Επισυνάπτεται αντίγραφο του παραπάνω τιμολογίου και της εγγραφής στο βιβλίο εσόδων του 2016 της …….. ……., καθώς και αποδεικτικό του κοινού λογαριασμού του ……. ……..με την …….. …….. (σχετικά 9).
10. Η με α/α 494/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……..αποτελεί τραπεζική κατάθεση από τον κ. …….. ……., ως επιστροφή χρημάτων από προσωρινό δανεισμό του από τον κο ……. ……..κατά το έτος 2015.Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του κου …….. ……., θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 10).

11. Η με α/α 475/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….., αποτελεί τραπεζική κατάθεση από την κ. …….. …….., ως εξόφληση για αγορά προϊόντων από τη …….. …….., που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση της κας …….. …….., θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 11). Συνεπώς προκύπτει και η πηγή και η προέλευση της πίστωσης, αλλά και ο δικαιούχος της πίστωσης, που είναι η κόρη της, συνδικαιούχος του λογαριασμού.

12. Οι με α/α 448,460,461,462,464,481/ 2016 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου, με την αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορούν προσωπικές συναλλαγές που έκανε η …….. …….., κόρη της …….. ……..και του …….. …….., όπως για πχ , ως πρόεδρος τοπικού λαογραφικού συλλόγου για χορηγίες προς αυτόν .Όλες οι παραπάνω πιστώσεις γίνονται στον λογαριασμό ταμιευτηρίου της Πειραιώς 5252057843541, όπου κύριος κάτοχος είναι η …….. ……..και συνδικαιούχος η μητέρα της …….. …….. Οι παραπάνω καταθέσεις, αφορούν προσωπική εξυπηρέτηση της …….. …….. (Σχετικό 12). Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος δεν διαχώρισε, ως όφειλε, τις πιστώσεις που αφορούν την …….. …….., συνδικαιούχο του λογαριασμού, και μάλιστα του βασικού δικαιούχου, η οποία δεν είναι η ελεγχόμενη.

13. Η με α/α 74/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….., αποτελεί τραπεζική κατάθεση από τον κ. …….. …….., ως επιστροφή προκαταβολής του κου …….. …….., για ακύρωση παραγγελίας 200 φυτών .Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του κου …….. …….., θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 13).

14. Η με α/α 525/2016 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….., αποτελεί συνολική κατάθεση μετρητών αξίας 1.000 ευρώ την 01/11/2016, από την κ. …….. ……..που προήλθαν από διάφορες πωλήσεις τον μήνα Οκτώβριο του 2016.Επισυνάπτεται κατάσταση ελέγχου πωλήσεων για τον Οκτώβριο του 2016, με πωλήσεις λιανικής και χονδρικής. (σχετικά 14).

15. Οι με α/α 446 , 450 / 2016 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. …….., αποτελούν τραπεζικές καταθέσεις από τον κο …….. …….., προς την …….. …….., η οποία δεν είναι η ελεγχόμενη, αν και είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού. .Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του κου …….. …….., θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 15). Επισημαίνεται στο σημείο αυτό, ότι, σε κάθε περίπτωση, οι ως άνω πιστώσεις είναι αξίας κάτω των 300 ευρώ, που κατά την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ 884/2016 δεν είναι ελεγκτέες.

Σε ότι αφορά την «προσαύξηση περιουσίας» το έτος 2017

1. Οι με α/α 60, 236/2017 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….., υιός της ελεγχόμενης και συνδικαιούχος του λογαριασμού.

Α) Σχετικά με την πίστωση στη σειρά 60/2017 του αρχείου από τις πιστώσεις του …….. …….. επισημαίνεται η είσπραξη επιταγής No 57094949-1 της τράπεζας Alpha, για εκκαθαρίσεις αγροτικών προϊόντων του …….. …….., από την εταιρεία …….. …….. ΑΒΕΕ. Επισυνάπτεται αντίγραφα τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, καρτέλα της …….. ……..ΑΒΕΕ, το σώμα της επιταγής, καθώς και το βιβλίο εσόδων του 2017 του …….. …….., όπου εμφανίζονται οι εγγραφές των τιμολογίων.

Β) Σχετικά με την πίστωση στη σειρά …/2017 του αρχείου από τις πιστώσεις του …….. ……..αναφέρεται ότι αφορά είσπραξη κερδών από τον ΟΠΑΠ, αξίας 3454,85€ στις 08-03-2017.

Επισημαίνεται ότι δικαιούχος της κατάθεσης είναι υιός της ελεγχόμενης, και συνδικαιούχος του λογαριασμού, και συνεπώς η κατάθεση αυτή δεν επιτρέπεται να καταλογισθεί στην

ελεγχόμενη και στον σύζυγό της. Επισυνάπτεται καταθετήριο της τράπεζας Πειραιώς. (σχετικά 1).

2. Η με **α/α 279/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αφορά είσπραξη επιταγής Πειραιώς, με Νο …….. ……..-6 και λήξη στις 15-04-2017, από τον πελάτη, για εξόφληση του ΤΙΜ …./29-03-2017. Επισυνάπτεται καρτέλα πελάτη, καταθετήριο τραπεζικής επιταγής, καθώς και το σώμα της τραπεζικής επιταγής, αξίας 545,60€. (σχετικά 2).

3. Η με **α/α 540/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αφορά ποσό για εκμάθηση ξένων γλωσσών της κόρης …….. ……..., όπως προκύπτει και από το extrait της 04-01-2017, προς τον λογαριασμό της …….. ……... Στις 24/01/2017 γίνεται επιστροφή των χρημάτων, λόγω ακύρωσης των μαθημάτων. Επισυνάπτονται οι κινήσεις από τα extrait του λογαριασμού ταμιευτηρίου -671, όπου εμφανίζονται οι παραπάνω ισχυρισμοί. (σχετικά 3). Η κατάθεση δεν αναφέρεται στην επιχειρηματική δραστηριότητα της κ. …….. ……., αλλά αποτελεί προσωπική δαπάνη της …….. ……..που δεν πραγματοποιήθηκε.

4. Οι με **α/α 94, 102 / 2017** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αποτελούν καταθέσεις μετρητών από την κ. …….. ……., από την επιχείρησή της. Και οι πιστώσεις αυτές, όπως και όλες οι λοιπές που έγιναν από τους ελεγχόμενους καλύπτονται, από τα διαθέσιμα εισοδήματα προγενέστερων ετών. Συνυποβάλλονται τα καταθετήρια των κινήσεων. (σχετικά 4).

5. Οι με **α/α 152, 157, 159, 160 / 2017** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……., αποτελούν καταθέσεις του κ. …….. ……..του …….. ……., συνολικής αξίας 420€ προς την εγγονή του …….. ……., προς κάλυψη των φοιτητικών της αναγκών. Οι παραπάνω καταθέσεις έγιναν στον λογαριασμό της εγγονής του στην Εθνική Τράπεζα στον λογαριασμό της με αριθμό …….. ……... Επισυνάπτουμε υπεύθυνη δήλωση θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του κ. …….. ……... (σχετικά 5). Επισημαίνεται και πάλι ο στενός συγγενικός δεσμός του καταθέτη, προς τη δικαιούχο της κατάθεσης, συνδικαιούχο του λογαριασμού, που δεν επιτρέπει το χαρακτηρισμό της ως «προσαύξηση περιουσίας.

6. Η με α/α 544/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..αφορά κατάθεση που έγινε προς την κ. …….. ……., για να μεταφέρει τα χρήματα στην εγχειρισμένη μητέρα της. Επισυνάπτεται υπεύθυνη δήλωση της κ. …….. ……..θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής.

7. Η με α/α 524/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αφορά μεταφορά από τον …….. ……., σύζυγο της …….. ……. προς τον λογαριασμό της, στην τράπεζα Πειραιώς, αξίας 450€, για κάλυψη οικογενειακών δαπανών. Συνεπώς δεν αφορά τους ελεγχόμενους, αλλά κατάθεση συζύγου προς σύζυγο, που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού.Επισυνάπτεται extrait από τον λογαριασμό ταμιευτηρίου του …….. ……..όπου εμφανίζεται η μεταφορά του παραπάνω ποσού. (σχετικά 7). Συνεπώς πρόκειται για πίστωση που έγινε προς την συνδικαιούχο του λογαριασμού, …….. ……., η οποία ήταν σύζυγος του καταθέτη, και σε κάθε περίπτωση δεν είναι η ελεγχόμενη.

8. Η με α/α 507/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αποτελεί κατάθεση του …….. ……., κουμπάρου της …….. …….. ως δώρο προς το βαφτισιμιό του …….. ……... Η κατάθεση έγινε στο λογαριασμό της ……. ……..με αριθμό …….. ……..της τράπεζας Πειραιώς, στις 28/08/2017, αξίας 200€. Επισυνάπτεται υπεύθυνη δήλωση με το γνήσιο της υπογραφής του κ. …….. ……... (σχετικά 8). Και η περίπτωση αυτή αφορά την …….. ……., βασική δικαιούχο του τραπεζικού

λογαριασμού που έγινε η κατάθεση, έγινε δε υπέρ του γιού της από το νονό του και όχι την ελεγχόμενη.

9. Η με α/α 511/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….., θυγατέρα της ελεγχόμενης, αφορά τραπεζικό έμβασμα μεταξύ λογαριασμών της …….. …….., χρεώθηκε ο λογαριασμός ταμιευτηρίου Εθνικής …….. ……..και πιστώθηκε ο λογαριασμός Πειραιώς …….. ……..με το ποσό των 362,80 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο από το extrait του λογαριασμού -541 της Πειραιώς, όπου εμφανίζεται η κατάθεση του ποσού και αντίστοιχο extrait του λογαριασμού -959 Εθνικής όπου εμφανίζεται η ανάληψη. (σχετικά 9) και συμπληρωματικά νομίμως ληφθείσα ένορκη μαρτυρία της ……. ……..

10. Οι με α/α 536,538 / 2017 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αποτελούν τραπεζικές καταθέσεις από την κ. …….. ……., ως εξόφληση για αγορά προϊόντων από την ……. ……...Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση της κας ……. ……., θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 10).

11. Οι με α/α 522, 527 / 2017 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. …….. αποτελούν τραπεζικές καταθέσεις από την κ. …….. …….. προς την ……. ……., η οποία είναι μεν συνδικαιούχος του λογαριασμού αλλά μη ελεγχόμενο πρόσωπο. Οι καταθέσεις έγιναν σε λογαριασμό Πειραιώς της ……. ……. με αριθ. …….. …….. Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση της κας …….. ……., θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής. (σχετικά 11).

12. Η με α/α 557/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. ……..**,** αφορά κατάθεση για έναντι λογαριασμού από τον πελάτη, για εξόφληση του …….. ……..-2017 έκδοσης …….. …….. Επισυνάπτεται καρτέλα πελάτη και ΜΥΦ όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο. (σχετικά 12).

13. Η με α/α 556/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αφορά κατάθεση για έναντι λογαριασμού από τον πελάτη, για εξόφληση του Τιμ…/09-12-2016 έκδοσης …….. …….. Επισυνάπτεται αντίγραφο τιμολογίου και ΜΥΦ όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο. (σχετικά 13).

14. Η με α/α 31/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. ……..**,** αποτελεί κατάθεση του …….. ……., κουμπάρου της ……. …….. ως δώρο προς το βαφτισιμιό του, …….. …….. Η κατάθεση έγινε στο λογαριασμό της ……. ……. με αριθμό ……. …….της τράπεζας EUROBANK, στις 19/07/2017, αξίας 300€ αφορά την κόρη της ελεγχόμενης και συνδικαιούχο του λογαριασμού ……. …….. (σχετικά 14). Επισυνάπτεται υπεύθυνη δήλωση με το γνήσιο της υπογραφής του Κ. ……. ……..

15. Οι με α/α 458,465,478,503,512,518,531/2017 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……..αφορούν προσωπικές συναλλαγές που έκανε η …….. ……., κόρη της …….. ……..και του ……. ……., όπως πχ , ως πρόεδρος τοπικού λαογραφικού συλλόγου για χορηγίες προς αυτόν. Επισημαίνεται ότι είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού, και συνεπώς νομίμως καταθέτει στον ελεγχόμενο λογαριασμό, όμως δεν είναι η ίδια ελεγχόμενη και πρέπει η κατάθεση αυτή να διαχωρισθεί. Όλες οι παραπάνω πιστώσεις γίνονται στον λογαριασμό ταμιευτηρίου της Πειραιώς ……. ……., όπου κύριος κάτοχος είναι η …….. …….και συνδικαιούχος η μητέρα της ……. ……..Ήδη υποβάλλεται ένορκη βεβαίωση της ……. ……..,ενώπιον συμβολαιογράφου που πιστοποιεί τα ανωτέρω.

16. Η με α/α 374/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. ……..**,** αποτελεί συνολική κατάθεση μετρητών αξίας 2.000 ευρώ, από την κ. …….. ……..που προήλθαν από διάφορες πωλήσεις της επιχείρησης τον μήνα Οκτώβριο

του 2017. Επισυνάπτεται κατάσταση ελέγχου πωλήσεων για τον Οκτώβριο του 2017, με πωλήσεις λιανικής και χονδρικής. (σχετικά 16).

17. Η με α/α 151/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής …….. ……..**,** αποτελεί συνολική κατάθεση μετρητών αξίας 100 ευρώ , από την κ. …….. ……..που προήλθαν από διάφορες πωλήσεις τον μήνα Αύγουστο του 2017.Επισυνάπτεται κατάσταση ελέγχου πωλήσεων για τον Αύγουστο του 2017, με πωλήσεις λιανικής . (σχετικά 17).

18. Οι με α/α 32 ,123 / 2017 πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. ……..αξίας 3.000,00 ευρώ και 3.000,00 ευρώ αντίστοιχα , αποτελούν τραπεζικές καταθέσεις επιστροφής χρημάτων, από προσωρινό δανεισμό του από την κα …….. …….., κατά το έτος 2015. Συνυποβάλλεται ένορκη εξέταση της κας …….. ……., η οποία έλαβε χώρα στο προξενείο Μελβούρνης Αυστραλίας .

19 . Η με α/α 576/2017 πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής, …….. ……., αποτελεί τραπεζική κατάθεση αξίας 919,80 ευρώ από τον κ. …….. …….., ως συνολική εξόφληση αγορών λιανικής .Συνυποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του κου …….. ……..θεωρημένη στο gov.gr. (σχετικά 19).

β). Καταθέσεις που αφορούν την …….. ……..**.**

Πέραν των ως άνω, αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις του έτους (σελ. 148 έως 150) του λογαριασμού -852 ΤΗΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ, του οποίου κύριος δικαιούχος είναι **η** …….. ……..**,** η οποία είναι κόρη της ελεγχόμενης, και ήταν κατά την ελεγχόμενη περίοδο ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ στο Παν/μιο Δ. Μακεδονίας στην Κοζάνη. Οι καταθέσεις αυτές γίνονταν από την ελεγχόμενη προς την κόρη της φοιτήτρια τότε, για την κάλυψη των αναγκών διαβίωσής της, όπως γίνεται σε κάθε τέτοια περίπτωση. Συνεπώς καταρχάς ο ελεγχόμενος λογαριασμός ήταν ΟΧΙ της Ελεγχόμενης, αλλά της Κόρης της Φοιτήτριας σε άλλη πόλη που εξυπηρετούσε συγκεκριμένο σκοπό την κάλυψη των δαπανών της Κόρης και ΟΧΙ της ελεγχόμενης. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατίθενται, τα ποσά των καταθέσεων αυτών προήλθαν από αναλήψεις από λογαριασμούς της ελεγχόμενης …… …….. (Όλες οι Αναλήψεις εστάλησαν στον Έλεγχο σε μορφή EXTRAIT). Σε κάθε δε περίπτωση καλύπτονται από τα ως άνω προσδιορισθέντα διαθέσιμα προγενέστερων ετών.

γ) **Κατάθεση για την εξόφληση τραπεζικής κάρτα**ς .

Οι συγκεκριμένες καταθέσεις, όπως καταγράφονται σε σχετικό πίνακα, αφορούν τον ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ -074 της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ, με κύριο δικαιούχο την προσφεύγουσα.Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ αυτός αφορά ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΚΑΡΤΑ και οι ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ που εμφανίζονται αφορούν ΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΠΟΣΩΝ των καρτών αυτών. Στον έλεγχο εστάλησαν τα EXTRAIT των ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ, όπου φαίνονται οι καταθέσεις. (ΣΕΛΙΔΕΣ 151 ΕΩΣ 152 ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟ 2016 ΚΑΙ ΣΕΛ 208-209 ΓΙΑ ΤΟ 2017.)

Τα ποσά αυτά που απορρίφθηκαν με την αιτιολογία ότι δεν αποδεικνύεται η πηγή και η προέλευση, της πίστωσης, προέρχονταν από εισοδήματα των ελεγχόμενων ετών και σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από την ανάλωση κεφαλαίου.

δ) Καταθέσεις για εξόφληση δανείων.

Οι συγκεκριμένες πιστώσεις του έτους 2017, που κρίθηκαν ως «προσαύξηση περιουσίας» και καταγράφονται στο συνημμένο πίνακα, αποτελούν το δανειακό λογαριασμό 2085 της Τράπεζας Πειραιώς, όπου κύριος δικαιούχος είναι η …….. …….. Οι πιστώσεις αποτελούν καταβολή δόσεων έναντι δανείου της ως άνω ελεγχόμενης. Τα ποσά αυτά καλύπτονται από τα διαθέσιμα εισοδήματα.

Ως προς τους ανωτέρω, ισχυρισμούς, η φορολογική αρχή με το αριθμ. Πρωτ. ……./14-06-2023, έγγραφό της (αρ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ……. 2023 ΕΜΠ/15-06-2023), έκρινε τα εξής :

Αναφορικά με τις **α/α 192, 306,451,455,457,458** πιστώσεις του έτους 2016, τόσο οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης, όσο και της φορολογικής αρχής, προβάλλονται στις σελίδες 155,166,185,186 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία (extrait ……. ……. , ένορκη κατάθεση) από τα οποία **δεν προκύπτει η συσχέτιση** των πιστώσεων στους λογαριασμούς του ……. …….με τις πιστώσεις στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης. Επίσης, για τις πιστώσεις με α/α 192, 306 που έγιναν στον λογαριασμό της ΠΕΙΡΑΙΩΣGR7……. ……., η ……. …….δεν είναι συνδικαιούχος. Η ένορκη κατάθεση της ……. …….δεν έχει αποδεικτική ισχύ στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, κατ΄άρθρο 63 του ΚΦΔ.
Επιπλέον, η ίδια η ελεγχόμενη στον ισχυρισμό με αύξοντα αριθμό 9 του έτους 2017 αναφέρει προκειμένου να δικαιολογήσει τη συγκεκριμένη πίστωση αυτολεξεί: «*Αφορά τραπεζικό έμβασμα μεταξύ λογαριασμών της ……. ……., χρεώθηκε ο λογαριασμός ταμιευτηρίου Εθνικής ……. και πιστώθηκε ο λογαριασμός Πειραιώς ……. …….με το ποσό των 362,80€.»* Ως εκ τούτου ενισχύεται η πεποίθηση του ελέγχου ότι τον λογαριασμό της *Πειραιώς* ……. …….δεν τον χρησιμοποιούσε αποκλειστικά η κόρη της ελεγχόμενης, ……. …….και για τον λόγο αυτό κρίθηκαν όλες οι πιστώσεις μία προς μία.

Αναφορικά με την **α/α 56** πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 141 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά, καθώς προκύπτει ότι η συγκεκριμένη πίστωση αφορά την ίδια και αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα. (εξόφληση τιμολογίου).

Αναφορικά **με την α/α 60** πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 141 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά, καθώς αποδεικνύεται ότι πρόκειται για επανακατάθεση ποσού που αναλήφθηκε την προηγούμενη ημέρα.

Αναφορικά **με την α/α 125** πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 147 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά καθώς προκύπτει ότι η συγκεκριμένη πίστωση αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα . (Εξόφληση τιμολογίου …./20-07-2016).

Αναφορικά **με την α/α 264** πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 161 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά καθώς προκύπτει ότι η συγκεκριμένη πίστωση αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα . (Εξόφληση τιμολογίου).

Αναφορικά **με την α/α 151** πίστωση του έτους 2016, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλεται στην σελίδα 150 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά από τα οποία προκύπτει ότι ουσιαστικά πρόκειται για μεταφορά χρημάτων από ένα λογαριασμό της ελεγχόμενης σε άλλο λογαριασμό.

Αναφορικά με τις **α/α 55,86,516** πιστώσεις του έτους 2016 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 141,143,193 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία, τα καταθετήρια των κρινόμενων πιστώσεων, χωρίς να υποδεικνύει συγκεκριμένα ποιες συναλλαγές και ημερομηνίες αφορούν την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Για την α/α 55 πίστωση δεν προκύπτει ο υπογράφων της συναλλαγής καθώς δεν προσκόμισε το καταθετήριο αλλά αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής. Οι ισχυρισμοί κρίνονται αναπόδεικτοι.

Αναφορικά **με την α/α 454** πίστωση του έτους 2016 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 185 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία γίνονται δεκτά, καθώς αποδεικνύεται ότι πρόκειται για εισόδημα της κόρης της ελεγχόμενης ……. ……., η οποία είναι συνδικαιούχος στον κρινόμενο λογαριασμό.

Αναφορικά **με την α/α 486** πίστωση του έτους 2016 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 189 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία με τα οποία ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση που έγινε από τον σύζυγο πελάτισσας της ……. …….. Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό αναπόδεικτο, διότι πρώτον η μεταφορά έγινε από εταιρία , δεύτερον δεν συμπίπτει η αξία του τιμολογίου με την αξία της πίστωσης.

Αναφορικά **με την α/α 494** πίστωση του έτους 2016 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 190 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση του ……. …….η οποία για τη φορολογική αρχή δεν έχει αποδεικτική ισχύ. Συνεπώς ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

Αναφορικά με την **α/α 475** πίστωση του έτους 2016, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 188 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενηπροσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση με τα οποία ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση που αφορά την κόρη της ……. …….. Ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τις **α/α 448,460,461,462,464,481** πιστώσεις του έτους 2016, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 184,186,188 της έκθεσης ελέγχου ΚΦ.Ε . Προσκομίστηκε υπεύθυνη δήλωση της κόρης της ελεγχόμενης ……. ……. στην οποία αναφέρει ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν προσωπικές της συναλλαγές. Επίσης, προσκομίστηκε ένορκη κατάθεση της ……. ……., στην οποία αναφέρει ότι ο λογαριασμός της τράπεζας Πειραιώς με αριθμό GR 87 ……. …….χρησιμοποιείται αποκλειστικά από την ίδια και ποτέ από την μητέρα της ……. ……. Ο ισχυρισμός κρίνεται αναπόδεικτος, διότι η υπεύθυνη δήλωση και η ένορκη κατάθεση δεν έχουν αποδεικτική ισχύ. Επίσης, στον κρινόμενο λογαριασμό πρώτη δικαιούχος εμφανίζεται η ……. …….και δεύτερη η κόρη της ……. …….και έχουν υπάρξει μεταφορές – πιστώσεις σε αυτόν τον λογαριασμό από λογαριασμό που μοναδική δικαιούχος ήταν η ……. …….και στην αιτιολογία της συναλλαγής αναγραφόταν το όνομά της (πιστώσεις με α/α 466, 476,482).
*Επιπλέον η ίδια η ελεγχόμενη στον ισχυρισμό με αύξοντα αριθμό 9 του έτους 2017 αναφέρει προκειμένου να δικαιολογήσει τη συγκεκριμένη πίστωση αυτολεξεί: Αφορά τραπεζικό έμβασμα μεταξύ λογαριασμών της ……. ……., χρεώθηκε ο λογαριασμός ταμιευτηρίου Εθνικής ……. …….και πιστώθηκε ο λογαριασμός Πειραιώς ……. …….με το ποσό των 362,80€.*Ως εκ τούτου ενισχύεται η πεποίθηση του ελέγχου ότι τον λογαριασμό της *Πειραιώς* ……. …….δεν τα χρησιμοποιούσε αποκλειστικά η κόρη της ελεγχόμενης, ……. …….και για τον λόγο αυτό κρίθηκαν όλες οι πιστώσεις μία προς μία.

Αναφορικά με την **α/α 74** πίστωση του έτους 2016, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της

φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 142 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση του ……. …….στην οποία ισχυρίζεται ότι πρόκειται για επιστροφή προκαταβολής στον σύζυγο της ελεγχόμενης ……. ……. Ο ισχυρισμός κρίνεται αναπόδεικτος, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την **α/α 525** πίστωση του έτους 2016, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 193 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία (άθροιση λιανικών πωλήσεων μηνός Οκτωβρίου μαζί με την κίνηση του λογαριασμού) . Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός, καθώς δεν απέδειξε τον τρόπο που εξοφλήθηκαν αγορές και δαπάνες κάτω των 500 ευρώ καθαρής αξίας 4650,30 και 4411,90 ευρώ αντίστοιχα για το μήνα Οκτώβριο 2016 και ως εκ τούτου δεν υπήρχαν διαθέσιμα μετρητά από εμφανή πηγή, για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης κατάθεσης

Αναφορικά με τις **α/α 446,450** πιστώσεις του έτους 2016, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 184 -185 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε ως νεότερο στοιχείο υπεύθυνη δήλωση ……. ……., στην οποία ισχυρίζεται ότι πρόκειται για συναλλαγή της ……. ……. Ο ισχυρισμός κρίνεται αναπόδεικτος, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.
Επίσης, στο άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013 αναφέρεται ότι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Από την παραπάνω διάταξη δεν προκύπτει ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε μεγάλα ποσά.Συνεπώς ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι πιστώσεις κάτω των 300 ευρώ δεν είναι ελεγκτέες κρίνεται αβάσιμος.

1α.Αναφορικά με την **α/α 60** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 199 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε ως νεότερο στοιχείο αντίγραφο επιταγής στο όνομα ……. …….ισχυριζόμενη ότι η πίστωση αφορά τον γιό της ……. ……. Ο ισχυρισμός αυτός γίνεται δεκτός διότι προσκομίστηκε το σώμα της επιταγής με την οπισθογράφηση.
1β. Αναφορικά με την α**/α 236** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 217 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ως δικαιούχος των χρημάτων ο γιος της ……. …….ο οποίος είναι συνδικαιούχος στον κρινόμενο λογαριασμό. Η φορολογική αρχή κάνει δεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης, καθώς αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα παραστατικά.

Αναφορικά με την **α/α 279** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 222 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι πρόκειται για κατάθεση πελάτη της και αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα (εισόδημα φορ. έτους 2017).

Αναφορικά με την **α/α 540** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 251 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία (extrait) ισχυριζόμενη ότι πρόκειται για επιστροφή χρημάτων από την ……. …….και ότι η πίστωση αφορά τη ……. …….κόρη της ……. …….και συνδικαιούχο του λογαριασμού. Η φορολογική αρχή κρίνει αναπόδεικτο τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης. Επιπλέον η ……. …….ήταν προστατευόμενο μέλος της ελεγχόμενης το φορ. έτος 2017 και δεν είχε δικά της εισοδήματα.

Αναφορικά με τις **α/α 94, 102** πιστώσεις του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 202, 203 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νέα στοιχεία - καταθετήρια ισχυριζόμενη ότι πρόκειται για καταθέσεις που καλύπτονται από διαθέσιμα εισοδήματα προγενέστερων ετών. Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό αυτό αναπόδεικτο δεδομένου ότι την 01/01/2016 τα πραγματικά διαθέσιμα της ελεγχόμενης και του συζύγου της ήταν βάσει της πραγματικής ανάλωσης που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή 34.232,79 € και το υπόλοιπο των τραπεζικών της λογαριασμών (σελ.105 της έκθεσης ελέγχου) 46.093,97 €. Η ελεγχόμενη δεν επικαλείται προγενέστερες αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών.

Αναφορικά με τις με **α/α 152,157,159,160** πιστώσεις του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 207,208 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση του ……. …….στην οποία αναγράφει ότι πρόκειται για καταθέσεις που πραγματοποίησε αυτός με αποδέκτη την εγγονή του ……. ……..
Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίστηκαν καταθετήρια και η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την **α/α 544** πίστωση του έτους 2017, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 252 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία – υπεύθυνη δήλωση της ……. …….στην οποία ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε την κατάθεση στην ελεγχόμενη προκειμένου να μεταφέρει το ποσό αυτό στη μητέρα της. Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται αναπόδεικτος, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.
Αναφορικά με την **α/α 524** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 249 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία από τα οποία η φορολογική αρχή αποδέχεται ότι πρόκειται για συναλλαγή της ……. ……., κόρη της ελεγχόμενης και συνδικαιούχου του λογαριασμού.

Αναφορικά με την **α/α 507** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 248 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία – υπεύθυνη δήλωση του ……. …….στην οποία ισχυρίζεται ότι πρόκειται για συναλλαγή της ……. ……. (δώρο για το βαφτιστικό του). Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό αυτό ως αναπόδεικτο, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την **α/α 511** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 248 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε . Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία (κίνηση τραπεζικών λογαριασμών) και ισχυρίζεται ότι η πίστωση στις 07/09/2017 είναι προϊόν μεταφοράς από δικό της λογαριασμό την 05/09/2017. Ο ισχυρισμός με μόνη την κίνηση των λογαριασμών δεν γίνεται αποδεκτός, επιπλέον ενισχύει την πεποίθηση αυτή του ελέγχου, το γεγονός ότι στην αιτιολογία της τραπεζικής πίστωσης αναγράφει εξόφληση τιμολογίου 541.

Αναφορικά με τις **α/α 536,538** πιστώσεις του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 251 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση της ……. ……., στην οποία ισχυρίζεται ότι έκανε τις κρινόμενες καταθέσεις για εξόφληση παπουτσιών που είχε αγοράσει η ελεγχόμενη για λογαριασμό της. Η φορολογική αρχή κρίνει τον εν λόγω ισχυρισμό αναπόδεικτο, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τις **α/α 522,527** πιστώσεις του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 249 και 250 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση της ……. …….ότι τις εν λόγω πιστώσεις τις έκανε η ίδια και αφορούν τη ……. …….. Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται ως αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίστηκαν καταθετήρια και επιπλέον η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την **α/α 557** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 253 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία στα οποία ισχυρίζεται ότι η κρινόμενη πίστωση αφορά κατάθεση έναντι τιμολογίου 109/30.10.2017 αξίας 146,90 ευρώ. Η φορολογική αρχή αποδέχεται ότι η συγκεκριμένη κατάθεση αφορά την ίδια, αλλά λόγω χρονικής απόκλισης και σημαντικής απόκλισης στην αξία κρίνει ότι δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ της κατάθεσης και του τιμολογίου .

Αναφορικά με την α/α **556** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 253 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία με τα οποία ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά το τιμολόγιο 73/09.12.2016 του συζύγου της ……. …….. Η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό αυτό, καθώς για το συγκεκριμένο τιμολόγιο υπάρχει τραπεζική κατάθεση που έγινε από τον ……. …….την 19.12.2016 ποσού 385,00 ευρώ.

Αναφορικά με την **31** πίστωση του έτους 2017 οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 196 της έκθεσης ελέγχου. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση του ……. ……., με την οποία ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε την πίστωση ως δώρο για το βαφτιστικό του, εγγονό της ελεγχόμενης. Η φορολογική αρχή κρίνει το ισχυρισμό ως αναπόδεικτο, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τις **458,465,478,503,512,518,531** πιστώσεις του έτους 2017, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 243,244,245,247,248,249,250 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία- υπεύθυνη δήλωση, καθώς και ένορκη κατάθεση της κόρης της ……. …….στην οποία ισχυρίζεται ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αφορούν την ίδια και όχι την ελεγχόμενη μητέρα της. Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό ως αναπόδεικτο, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, κατ΄άρθρο 63 του ΚΦΔ.
*Επιπλέον η ίδια η ελεγχόμενη στον ισχυρισμό με αύξων αριθμό 9 του έτους 2017 αναφέρει προκειμένου να δικαιολογήσει τη συγκεκριμένη πίστωση αυτολεξεί: Αφορά τραπεζικό έμβασμα μεταξύ λογαριασμών της …… …….., χρεώθηκε ο λογαριασμός ταμιευτηρίου Εθνικής ……. …….και πιστώθηκε ο λογαριασμός ……. …….με το ποσό των 362,80€.*Ως εκ τούτου ενισχύεται η πεποίθηση του ελέγχου ότι τον λογαριασμό της *Πειραιώς* ……. …….δεν χρησιμοποιούσε αποκλειστικά η κόρη της ελεγχόμενης, ……. …….και για τον λόγο αυτό κρίθηκαν όλες οι πιστώσεις μία προς μία.

Αναφορικά με την **374** πίστωση του έτους 2017, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 233 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία (κίνηση λογαριασμού και άθροιση εσόδων μηνός Οκτωβρίου 2017) με τα οποία ισχυρίζεται ότι η ίδια έκανε την κατάθεση και τα χρήματα προέρχονται από τα έσοδα που επικαλέστηκε. Η φορολογική αρχή δεν κάνει αποδεκτό τον εν λόγω ισχυρισμό, καθώς δεν προσκόμισε το

καταθετήριο και δεν απέδειξε τον τρόπο εξόφλησης αγορών και δαπανών (αξίας μικρότερης των 500 ευρώ) μηνός Οκτωβρίου καθαρής αξίας 4602,58 και 6357,62 ευρώ αντίστοιχα, ώστε να αποδειχθεί ότι υπήρχαν διαθέσιμα μετρητά από εμφανή πηγή, για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης κατάθεσης.

Αναφορικά με την **151** πίστωση του έτους 2017 , οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στη σελίδα 207 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προβάλλει νέο ισχυρισμό για την εν λόγω πίστωση ότι πρόκειται για κατάθεση που έκανε η ίδια και το ποσό προέρχεται από έσοδα λιανικής πώλησης που πραγματοποίησε τον μήνα Αύγουστο 2017. Η φορολογική αρχή δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό γιατί δεν προσκομίστηκε το καταθετήριο παρά μόνο η κίνηση του λογαριασμού.

Αναφορικά με τις α/α **32,123** πιστώσεις του έτους 2017, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 196,205 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία – υπεύθυνη δήλωση της Κας ……. …….καθώς και ένορκη βεβαίωσή της στην οποία ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις που πραγματοποίησε στην ελεγχόμενη είναι προϊόν δανεισμού από την ……. …….το έτος 2015.Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό ως αναπόδεικτό, καθώς η υπεύθυνη δήλωση και η ένορκη βεβαίωση δεν έχουν αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με την **576** πίστωση του έτους 2017, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στην σελίδα 255 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία – υπεύθυνη δήλωση του ……. ……., στην οποία ισχυρίζεται ότι αγόρασε φυτά από την ελεγχόμενη με αποδείξεις λιανικής πώλησης, τις οποίες δεν φύλαξε και τα οποία εξόφλησε με την κρινόμενη πίστωση. Η φορολογική αρχή κρίνει τον ισχυρισμό αναπόδεικτο, καθώς η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τις πιστώσεις **α/α 133,134,139,143,144,148,149,153,154,155** του έτους 2018, οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και της φορολογικής αρχής προβάλλονται στις σελίδες 148,149,150,151 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι οι κρινόμενες πιστώσεις είναι προιόν επανακατάθεσης χωρίς όμως να προσκομίσει τα καταθετήρια προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Αναφορικά με τις καταθέσεις που αφορούσαν εξόφληση πιστωτικής κάρτας η ελεγχόμενη προβάλλει τον ισχυρισμό ότι καλύπτονται από εισοδήματα των ελεγχόμενων ετών και από ανάλωση κεφαλαίου. Η φορολογική αρχή κρίνει τον παραπάνω ισχυρισμό ως αναπόδεικτο καθώς η ελεγχόμενη δεν προσδιορίζει με ακρίβεια το χρονικό διάστημα και τα εισοδήματα από τα οποία προήλθαν οι κρινόμενες πιστώσεις. Επίσης ο ισχυρισμός ότι τα κρινόμενα ποσά των πιστώσεων προέρχονται από το πραγματικό διαθέσιμο προηγούμενων ετών κρίνεται αναπόδεικτος, δεδομένου ότι την 01/01/2016 τα πραγματικά διαθέσιμα της ελεγχόμενης και του συζύγου της ήταν βάσει της πραγματικής ανάλωσης που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή 34.232,79 € και το υπόλοιπο των τραπεζικών της λογαριασμών (σελ.105 της έκθεσης ελέγχου) 46.093,97 €. Η ελεγχόμενη δεν επικαλείται προγενέστερες αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών.

Αναφορικά με τις καταθέσεις για εξόφληση δανειακών υποχρεώσεων η ελεγχόμενη προβάλλει τον ισχυρισμό ότι καλύπτονται από διαθέσιμα εισοδήματα. Η φορολογική αρχή κρίνει τον παραπάνω ισχυρισμό ως αναπόδεικτο, καθώς η ελεγχόμενη δεν προσδιορίζει με ακρίβεια το χρονικό διάστημα και τα εισοδήματα από τα οποία προήλθαν οι κρινόμενες πιστώσεις.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αποτελούσαν προκαταβολές έναντι αγορών, όπως προκύπτει από την καρτέλα της εμπορικής κίνησης των πελατών. Ειδικότερα προβάλλονται τα παρακάτω (5ος ισχυρισμός):

Για το φορολογικό έτος 2016

1.Για τη με **α/α 21-349/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ. 259 ελέγχου), με την αιτιολογία συναλλαγής ……. …….του ……. ……., ως προκαταβολή 1.550€, ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις 09-10-2017 τιμολόγιο Νο … αξίας 161,20€ και στις 04-06-2019 τιμολόγιο Νο … αξίας 443,30€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την προκαταβολή 1.550€ με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στη χρήση 2017, 2019 συνολικής αξίας 604,50€. Το υπόλοιπο της προκαταβολής, όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 945,50€. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2017, 2019 όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 1).

2.Για τις με **α/α 14-327, 15-328/2016** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ. 259 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., ως προκαταβολή 3.400,00 € του αρχείου από τις πιστώσεις του ……. ……., ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις 05-12-2018 τιμολόγιο Νο .. αξίας 1.613,10€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει τις προκαταβολές 3.400€ με το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη χρήση 2018, συνολικής αξίας 1.613,10€. Το υπόλοιπο της προκαταβολής, όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 4278,77€. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων , καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2016,2018 όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 2)

3. Για τις με **9-300, 16-332, 23-354/ 2016** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ. 258-259 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., ως προκαταβολή συνολικά 6.270,00 € , ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν το τιμολόγιο που εκδόθηκε στις 09-11-2017, Νο 726 αξίας 3.020,64€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει τις προκαταβολές των 6.970,00 € με το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη χρήση 2017, συνολικής αξίας 3.020,64€.Το υπόλοιπο της προκαταβολής, όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 3.949,36 €. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2017, όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 3).

4.Για τη με **α/α 32-412/ 2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.260 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. …….ποσού 1.900,00 € ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα παρακάτω τιμολόγια: ΤΙΜ …/10-12-2015 αξίας 405,90€,ΤΙΜ …/13-11-2018 αξίας 164,92€, συνολική αξία 570,82€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την κατάθεση 1.900,00 € με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις χρήσεις 2015,2018, συνολικής αξίας 570,82€. Το υπόλοιπο της προκαταβολής, όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 1.329,18€. Επισυνάπτοναι αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων , καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2015,2018, όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 4)

5. Για τη με **α/α 31-410/ 2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.260 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., ως προκαταβολή 3.552,00 € του αρχείου από τις πιστώσεις του ……. ……., αναφέρεται ότι η προκαταβολή αφορά το ΧΤΔ 503/ 09-12-2016 στο όνομα της συζύγου του ……. ……., αξίας 3.552,60 €. Επισυνάπτονται αντίγραφα καρτέλας του πελάτη, καθώς και στοιχεία μητρώου του ……. ……., όπου εμφανίζεται η σχέση του με την ……. …….. (σχετικά 5)

6. Για τη με **α/α 6-261/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, σελ.261 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., ως προκαταβολή 1.080,00 € του αρχείου από τις πιστώσεις του ……. ……., αναφέρεται ότι η προκαταβολή αφορά το ΤΙΜ 97/26-05-2016 στο όνομα της συζύγου του ……. ……., αξίας 1.079,33€. Επισυνάπτονται αντίγραφα καρτέλας του πελάτη, καθώς και στοιχεία μητρώου του ……. ……., όπου εμφανίζεται η σχέση του με την ……. …….. (σχετικά 6).

7.Για τη με **α/α 17-334/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.259 του ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 670,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του , όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 7)

8. Για τη με **α/α 20-348/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.259 του ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 3.750,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 8).

9. Για τη με **α/α 3-116/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.258 του ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 7.900,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 9)

10. Για τη με **α/α 8-288/2016** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων, με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 1.050,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. …….ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 11)

11. Για τις με **α/α 24-363, 27-382/2016 & 4-203/2017** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.259, 261 του ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. ……., αναφέρεται ότι οι καταθέσεις αφορούν προκαταβολές για αγορά τσιμεντοπασσάλων συνολικής αξίας 4.225,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με τις προκαταβολές που έχει καταθέσει. (σχετ. 10).

12. Για τη με **α/α 5-244** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ. 258 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., αναφέρεται ότι οι καταθέσεις αφορούν προκαταβολές για αγορά τσιμεντοπασσάλων συνολικής αξίας 1.075,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του , όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με τις προκαταβολές που έχει καταθέσει. (σχετικά 12).

Για το φορολογικό έτος 2017.

1. Για τις με **α/α 29-369,30-379/2017** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., ως προκαταβολή συνολικά 4.000,00 € , ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στη χρήση του 2019 αξίας 11.052,74€,

ΤΙΜ ../06-03-2019 αξίας 111,60€
ΤΙΜ …/06-04/2019 αξίας 777,48€
ΤΙΜ …./28-12-2019 αξίας 10.163,66€
Συνολική αξία 11.052,74€

Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει τις προκαταβολές των 4.000€ με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στη χρήση 2019, συνολικής αξίας 11.052,74 €. Το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει από τις καρτέλες είναι 4.195,66€.

Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2019, όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 1)

2. Για τη με **α/α 36-410/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής ……. …….**,** ως προκαταβολή συνολικά 1.570,00 €, ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στη χρήση του 2015,2016 αξίας 2.396,60 €, καθώς και την εξέλιξη της καρτέλας του πελάτη στις επόμενες χρήσεις.

ΤΙΜ …/04-12-2015 αξίας 1.107,00€

ΤΙΜ …/19-07-2016 αξίας 685,10€

ΤΙΜ …./20-07-2016 αξίας 604,50€

Συνολική αξία 2.396,60€

Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την κατάθεση των 1.570,00€ έναντι των τιμολογίων που εκδόθηκαν στις χρήσεις 2015,2016 συνολικής αξίας 2.396,60€. Το υπόλοιπο στη χρήση του 2017 όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι χρεωστικό 826,60€. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2015,2016 όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 2)

3. Για τη με **α/α 7-230/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.261 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. …….**,** ως προκαταβολή 1.920,00 € του αρχείου από τις πιστώσεις του ……. ……., ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν το τιμολόγιο Νο .. το οποίο εκδόθηκε στις 23-09-2020 αξίας 2.380,80€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την προκαταβολή των 1.920,00€ με το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη χρήση 2020, συνολικής αξίας 2.380,80€. Επισυνάπτουμε αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2020 όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο. (σχετικά 3)

4. Για τις με **α/α 17-299,18-309/2017** πιστώσεις του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. …….**,** ως προκαταβολή συνολικά 4.550,00 € του αρχείου από τις πιστώσεις του …… ……..., ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν το τιμολόγιο Νο … το οποίο εκδόθηκε στις 31/08/2017 αξίας 244,90€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την προκαταβολή των 4.550,00 € με το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη χρήση 2017, συνολικής αξίας 244,90€. Το υπόλοιπο της προκαταβολής όπως προκύπτει από τις καρτέλες είναι 4.305,10€. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2017 όπου εμφανίζεται το παραπάνω τιμολόγιο. (σχετικά 4)

5. Για τη με **α/α 9-238/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.261 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. …….**,** ο έλεγχος εκ προφανούς παραδρομής προσαύξησε την περιουσία κατά 1.870,00 €, αντί για 1.180,00 € που είναι η προκαταβολή. Επισυνάπτονται αντίγραφα καρτέλας του πελάτη στη χρήση 2017. (σχετικό 5)

6. Για τη με **α/α 22-336/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. …….**,** ως προκαταβολή 267,84€ του αρχείου από τις πιστώσεις του ……. ……., ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα παρακάτω τιμολόγια:

ΤΙΜ …/17-02-2018 αξίας 170,74€

ΤΙΜ …./28-05-2019 αξίας 861,80€

Συνολική αξία 1.032,54€

Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έχει συμψηφίσει την προκαταβολή των 267,84€ με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις χρήσεις 2018,2019 συνολικής αξίας 1.032,54€. Το υπόλοιπο του πελάτη, όπως

προκύπτει από τις καρτέλες έως το 2019 είναι 0€. Επισυνάπτονται αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων, καρτέλες του πελάτη ανά χρήση, εγγραφές στα βιβλία εσόδων ανά χρήση, καθώς και ΜΥΦ του 2018,2019 όπου εμφανίζονται τα παραπάνω τιμολόγια. (σχετικά 6)

7. Για τη με **α/α 27-362/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά το ……. ……./05-10-2017 & το ……. ……./17-11-2017 στο όνομα της συζύγου του ……. ……., αξίας 496,00 και 733,00 € αντίστοιχα. Παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο 844,44 ευρώ .

Επισυνάπτονται αντίγραφα καρτέλας του πελάτη, καθώς και στοιχεία μητρώου του ……. ……., όπου εμφανίζεται η σχέση του με την ……. ……. (σχετικά 7)

8. Για τη με **α/α 13-277/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 2.200,00 €. Επισυνάπτονται αντίγραφο καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. …….ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 8)

9. Για τη με **α/α 32-394/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 1.388,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 9).

10. Για τη με **α/α 16-297/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……., αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 2.000,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 10).

11. Για τη με **α/α 26-350/2017** πίστωση του αρχείου excel ελέγχου πιστώσεων (σελ.262 ελέγχου), με αιτιολογία συναλλαγής, ……. ……. αναφέρεται ότι η κατάθεση αφορά προκαταβολή για αγορά τσιμεντοπασσάλων αξίας 500,00 €. Επισυνάπτεται αντίγραφο της καρτέλας του πελάτη, καθώς και υπεύθυνη δήλωσή του, όπου αναφέρει ότι διατηρεί την αξίωση του προς την εταιρία ……. ……..ΑΕ σχετικά με την προκαταβολή που έχει καταθέσει. (σχετικά 11).

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας η φορολογική αρχή προβάλλει τα εξής:

Επειδή, η φορολογική αρχή στις σελίδες 258-263 της έκθεσης ελέγχου αναγράφει αναλυτικά και τεκμηριωμένα τους λόγους που συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις θεωρήθηκαν εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013.

Επειδή, η ελεγχόμενη προσκομίζει νεότερα στοιχεία, τα οποία δεν είχε η φορολογική αρχή στην διάθεσή της κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η ελεγχόμενη προσκομίζει ως νεότερα στοιχεία τιμολόγια που εκδόθηκαν έναντι των πιστώσεων, η φορολογική αρχή θεωρεί ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς είχαν μεγάλη χρονική απόκλιση ή μεγάλη απόκλιση αξίας από τα τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν έναντι των προκαταβολών και κρίνει ότι δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ τους.

Επειδή, η ελεγχόμενη προσκομίζει ως νεότερα στοιχεία υπεύθυνες δηλώσεις των αγοραστών που δηλώνουν ότι εξακολουθούν να έχουν αξιώσεις από την επιχείρηση για τις οποίες η φορολογική

αρχή κρίνει ότι δεν έχουν αποδεικτική ισχύ στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, κατ΄άρθρο 63 του ΚΦΔ.

Επειδή, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι οι πελάτες της, μετά την διακοπή της ατομικής της επιχείρησης, εξακολουθούν να έχουν αξίωση από ……. …….Α.Ε. χωρίς ωστόσο να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά αυτών των υποχρεώσεων στην Α.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με την κοινή εμπορική πρακτική καταβάλλεται προκαταβολή έναντι αγορών που παραλαμβάνει ο πελάτης είτε άμεσα είτε σε ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

Οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης δεν γίνονται αποδεκτοί εκτός των παρακάτω πιστώσεων:

Αναφορικά με την **α/α 410** πίστωση του έτους 2016, από ……. …….κατόπιν νεότερων στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτει ότι πρόκειται για εξόφληση του τιμολογίου ……. ……./09.12.2016 αξίας 3552,00 το οποίο είχε εκδοθεί στο όνομα της συζύγου του ……. ……., ……. …….. Προσκομίστηκαν και στοιχεία από myaade που αποδεικνύουν τη σχέση μεταξύ τους. Κατά συνέπεια η φορολογική αρχή κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης.

Αναφορικά με την **α/α 261** πίστωση του έτους 2016, από Ηλιάδη Παύλο κατόπιν νεότερων στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη προκύπτει ότι πρόκειται για εξόφληση του τιμολογίου ……. ……./26.05.2016 αξίας 1079,33 το οποίο είχε εκδοθεί στο όνομα της συζύγου του ……. ……. ……. …….. Η σχέση μεταξύ τους αποδείχθηκε από τα στοιχεία μητρώου του myaade. Έπειτα από τα ανωτέρω η φορολογική αρχή κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης.

Αναφορικά με την **α/α 238** πίστωση του έτους 2017, έπειτα από τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης προκύπτει ότι η αξία της πίστωσης είναι 1180,00 ευρώ και όχι 1870,00 ευρώ που της καταλόγισε η φορολογική αρχή. Έπειτα από έλεγχο των υπολογιστικών φύλλων η φορολογική αρχή κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι μεγάλος αριθμός καταθέσεων αφορούσε ποσά κάτω των 500 ευρώ κατά παράβαση της πιλοτικής απόφασης του ΣΤΕ 884/2016, η οποία απαιτεί να ελέγχονται μόνο σημαντικού ύψους πιστώσεις (6ος ισχυρισμός):

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. *Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...*

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία,

που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και ς27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Ωστόσο, η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική εικόνα της προσφεύγουσας και ειδικότερα :

α) το αντικείμενο δραστηριότητας (κύριο αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο λουλουδιών, φυτών και σπόρων), β) το μεγάλο πλήθος των πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, γ) την οικονομική δυνατότητα της προσφεύγουσας, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος και δ)τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016, κρίνεται αναγκαία η αιτιολογία των καταθέσεων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προοσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό σχετικά με τη μη αναγνώριση των αγορών και δαπανών άνω των 500,00€, φορολογικού έτους 2016, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής (7ος ισχυρισμός):

Ειδικότερα:
1.Για τον Προμηθευτή ……. ……. **(σελ.116-117) της έκθεσης ελέγχου.** Προσκομίστηκε καρτέλα πελάτη-προμηθευτή ……. ……., από όπου προκύπτει ότι, για τα συγκεκριμένα τιμολόγια έγινε συμψηφισμός και δόθηκε επιταγή. Ειδικότερα : Στις 10-02-2016 το υπόλοιπο λογαριασμού είναι 2101,03€

ΤΙΜ ../18-03-2016 αξίας με ΦΠΑ	1207,97€
ΤΙΜ ../28-03-2016 αξίας με ΦΠΑ	2712,00€
ΠΤΙ ../29-03-2016 αξίας με ΦΠΑ	-192,67€
ΠΤΙ ../31-03-2016 αξίας με ΦΠΑ	-239,56€
ΠΤΙ ../31-03-2016 αξίας με ΦΠΑ	- 217,53€
ΤΙΜ ../15-04-2016 αξίας με ΦΠΑ	3630,19€
Συνολική αξία	8985,43€

Έναντι αυτού του λογαριασμού δόθηκαν:
Στις 15-07-2016 επιταγή με αριθ. ……. …….-4 ποσού 3168,69€ και έγιναν οι παρακάτω συμψηφισμοί:
Στις 31-10-2017 συμψηφισμός 282,50€
Στις 31-12-2018 συμψηφισμός 2056,50€
Στις 31-12-2019 συμψηφισμός 1639,63€
Συνολική αξία 7147,32€
Συνεπώς την χρήση 2019 το υπόλοιπο του συγκεκριμένου λογαριασμού που έμεινε ανεξόφλητο είναι 1838,01€. (σχετικά 3).

Σε ότι αφορά το φορολογικό έτος 2017, παρατίθενται τα παρακάτω:
1.Προμηθευτής ……. ……. (σελ. 119). Για τον προμηθευτή ……. …….ΑΒΕΕ για την χρήση 2017 (σελ.119 του ελέγχου), ο έλεγχος απορρίπτει το ΤΙΜ …/13-06-2017 αξίας 1209,68 € με την αιτιολογία ότι μέρος του κρινόμενου τιμολογίου εξοφλήθηκε με μετρητά την 30/07/2018 αξίας 249,86€ και συνεπώς δεν εκπίπτει η δαπάνη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β.Ν 4172/2013.
Εσφαλμένα όμως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τη δαπάνη, διότι στις 30/07/2018 η κίνηση αφορά συμψηφισμό πελάτη- προμηθευτή αξίας 249,86€ και όχι εξόφληση μέρους του τιμολογίου με μετρητά. Παραθέτουμε καρτέλες πελάτη- προμηθευτή και τιμολόγια του πελάτη και βιβλίο. (σχετικά 1).
2.Προμηθευτής ……. ……. (σελ. 118-120-121)
Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τα παρακάτω τιμολόγια:
ΤΙΜ …/26-04-2017 αξίας 974,50€
ΤΙΜ …/28-04-2017 αξίας 677,90€
ΤΙΜ …/10-05-2017 αξίας 623,70€
Συνολική αξία 2276,10€
Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τα συγκεκριμένα τιμολόγια, διότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με επιταγή που δόθηκε στις 15-06-2017 αξίας 3000€. Τα μετρητά που δόθηκαν αξίας 2000€

αφορούσαν εξόφληση τιμολογίων κάτω των 500€. Επισυνάπτεται καρτέλα προμηθευτή με τις κινήσεις όλων των τιμολογίων της χρήσης του 2017 και την εξόφληση αυτών με αξιόγραφα και μετρητά.(σχετικά 2).

Σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς, η φορολογική αρχή μετά την αποστολή των νέων στοιχείων προς επεξεργασία κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις :

Αναφορικά με τα τιμολόγια του ……. ……., ο έλεγχος, αναλυτικά και τεκμηριωμένα αιτιολογεί τους λόγους που τα απέρριψε στην σελίδα 117 της έκθεσης ελέγχου.

Από την καρτέλα που προσκόμισε στη φορολογική αρχή, η οποία είναι διαφορετική από αυτή που προσκομίζει στη ΔΕΔ, προκύπτει ότι μέρος των τιμολογίων ../18.03.2016 και ../28.03.2016 εξοφλήθηκαν με μετρητά. Επισυνάπτεται η καρτέλα που προσκομίστηκε στην φορολογική αρχή και ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός.

Σε ότι αφορά το τιμολόγιο ../15.04.2016 η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησής του κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και προσκομίζει τώρα νεότερα στοιχεία καρτέλες προμηθευτή – πελάτη του ……. …….των χρήσεων 2018 και 2019 και ισχυρίζεται ότι εξοφλήθηκε με συμψηφισμούς πελάτη – προμηθευτή. Ο έλεγχος θεωρεί αναπόδεικτο τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης διότι επικαλείται συμψηφισμούς πελάτη – προμηθευτή που έγιναν στις μη ελεγχόμενες χρήσεις 2018 και 2019 χωρίς να τεκμηριώνεται επαρκώς η καταχώριση των φερόμενων πωλήσεων στα βιβλία. Επίσης, η ελεγχόμενη έχει προσκομίσει αποσπασματικά μέρος των βιβλίων της για τις χρήσεις αυτές.

Αναφορικά με το τιμολόγιο της επιχείρησης ……. …….Α.Ε.Τ.Β.Ε. η φορολογική αρχή αναλυτικά και τεκμηριωμένα αιτιολογεί τους λόγους που το απέρριψε στην σελίδα 119 της έκθεσης ελέγχου.
Από την καρτέλα που προσκόμισε στη φορολογική αρχή, η οποία είναι διαφορετική από αυτή που προσκομίζει στη ΔΕΔ, προκύπτει ότι μέρος του τιμολογίου …/13.06.2017 εξοφλήθηκε με μετρητά την 30/07/2018 , επίσης η ελεγχόμενη προσκομίζει ως νεότερο στοιχείο την καρτέλα πελάτη (του ……. ……. ΑΕΤΒΕ) με κίνηση όμως έως την 20/04/2018, ενώ η καρτέλα Προμηθευτή της ελεγχόμενης έχει εγγραφές έως 30/07/2018. Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τα τιμολόγια του ……. ……., η φορολογική αρχή αναλυτικά και τεκμηριωμένα αιτιολογεί τους λόγους που τα απέρριψε στις σελίδες 118-121 της έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Ε. Και από τα νεότερα στοιχεία που προσκόμισε προκύπτει ότι η μερική ή ολική εξόφληση των κρινόμενων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με μετρητά. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό σχετικά με τη μη αναγνώριση των δαπανών μισθοδοσίας (8ος ισχυρισμός) :

Για την εξόφληση της μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο, η φορολογική αρχή αναλυτικά και τεκμηριωμένα αιτιολογεί τους λόγους που προσδιόρισε λογιστική διαφορά στην σελίδα 135 της έκθεσης ελέγχου ΚΦΕ. Η ελεγχόμενη προσκόμισε νεότερα στοιχεία τα οποία έλαβε η φορολογική αρχή υπόψη της και προσδιόρισε την λογιστική διαφορά ως εξής:

Δαπάνη μισθοδοσίας	Πληρωμή μισθοδοσίας με τραπεζικό	Λογιστική

	μέσο	**διαφορά**
64654,23	52.209,44	12.444,79

Οι πληρωμές μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο για κάθε εργαζόμενο αναλύονται:

Ονοματεπώνυμο μισθωτού	Μισθοδοσία 2017	Πληρωμή μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο
……. …….	6.790,86	6.790,86
……. …….	309,19	183,53
……. …….	471,87	471,87
……. …….	10.188,82	8.709,84
……. …….	329,82	0,00
……. …….	1.047,02	1.047,02
……. …….	101,33	101,33
……. …….	171,09	171,09
……. …….	247,12	247,12
……. …….	7.787,34	7.582,54
……. …….	6.797,94	6.797,94
……. …….	1.200,66	1.200,66
……. …….	7.982,35	5.966,43
……. …….	2.948,17	2.948,17
……. …….	662,66	662,66
……. …….	3.429,50	1.974,24
……. …….	519,43	519,43
……. …….	715,81	715,81
……. …….	1.157,02	0,00
……. …….	633,35	0,00
……. …….	513,19	0,00
……. …….	342,20	0,00
……. …….	1.343,36	1.343,27
……. …….	812,01	812,01
……. …….	991,32	991,33
……. …….	2.083,46	1.711,48
……. …….	715,81	715,81
……. …….	722,45	545,00
……. …….	3.576,25	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		**52.209,44**

Μετά τη μερική αποδοχή των ισχυρισμών από τη φορολογική αρχή, το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν από την προσφεύγουσα, αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς Πιστώσεις €	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν €	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν σε €
2016	**909.509,41**	836.070,32	**73.439,09**

2017	**1.314.063,11**	1.224.947,78	**89.115,33**

Ειδικότερα για το φορολογικό έτος 2016, από τις πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ύψους 73.439,09 € αποτελούν :

- προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 ύψους 19.829,09.€
- εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 ύψους 43711,12 πλέον Φ.Π.Α. 9898,88 (Συνολικά 53.610,00) για το οποίο δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδου σε 34 περιπτώσεις . Και συγκεκριμένα πρόκειται για τους εξής:

α/α	**Ημερομηνία Συναλλαγής**	**Τραπεζικός Λογαριασμός**	**Αιτιολογία Συναλλαγής**	**Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν**
1	2016-03-15	……. …….	……. …….	575,00
2	2016-06-02	……. …….	……. …….	1100,00
3	2016-11-11	……. …….	……. …….	7900,00
4	2016-02-02	……. …….	……. …….	600,00
5	2016-04-12	……. …….	……. …….	1075,00
6	2016-05-12	……. …….	……. …….	500,00
7	2016-05-13	……. …….	……. …….	1050,00
8	2016-05-24	……. …….	……. …….	2320,00
9	2016-05-27	……. …….	……. …….	537,00
10	2016-06-13	……. …….	……. …….	2000,00
11	2016-06-16	……. …….	……. …….	2000,00
12	2016-06-24	……. …….	……. …….	2250,00
13	2016-07-04	……. …….	……. …….	2400,00
14	2016-07-04	……. …….	……. …….	1000,00
15	2016-07-08	……. …….	……. …….	2000,00
16	2016-07-15	……. …….	ΘΩΜΑΣ ΚΑΡΑΙΤΣΗΣ Μεταφορά μέσω winbank	670,00

17	2016-07-21	……. …….	……. …….	180,00
18	2016-08-23	……. …….	……. …….	700,00
19	2016-08-24	……. …….	……. …….	3750,00
20	2016-08-31	……. …….	……. …….	1550,00
21	2016-09-08	……. …….	……. …….	110,00
22	2016-09-09	……. …….	……. …….	1950,00
23	2016-09-26	……. …….	……. …….	1425,00
24	2016-10-05	……. …….	……. …….	5000,00
25	2016-10-25	……. …….	……. …….	3200,00
26	2016-11-03	……. …….	……. …….	1500,00
27	2016-11-04	……. …….	……. …….	1000,00
28	2016-11-08	……. …….	……. …….	500,00
29	2016-11-17	……. …….	……. …….	312,00
30	2016-12-12	……. …….	……. …….	1900,00
31	2016-12-13	……. …….	……. …….	700,00
32	2016-12-16	……. …….	……. …….	361,00
33	2016-12-22	……. …….	……. …….	195,00
34	2016-12-28	……. …….	……. …….	1300,00
				53.610,00

Το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2016, έπειτα από μερισμό στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% ανάλογα με την συμμετοχή τους στις φορολογητέες εκροές των βιβλίων, διαμορφώνεται ως εξής :

φορολογητέες εκροές	**αξία**	**Ποσοστό συμμετοχής-στις εκροές των βιβλίων**	**Ποσοστό συμμετοχής στις φορολογητέες εκροές**	**Συνολική αποκρυβείσα αξία**	**Καθαρή αξία**	**φπα**
άνευ φπα	901,8	0,20%				

φπα 9%	56,6	0,01%				
φπα 13%	51629,3	11,31%	11,34%	6.079,37	5.379,97	699,40
φπα 24%	404087,18	88,48%	88,66%	47.530,63	38.331,15	9199,48
Σύνολο	456674,88	100,00%	100,00%	**53.610,00**	**43.711,12**	**9898,88**

Για το φορολογικό έτος 2017, από τις πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ύψους 89.115,33 € αποτελούν :

- προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 ύψους 32.790,46 €.
- εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 ύψους 46.285,68 € πλέον Φ.Π.Α. 10.039,19 € (Συνολικά 56.324,87.€) για το οποίο δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδου σε 40 περιπτώσεις Ειδικότερα παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας:

α/α	**Ημερομηνία Συναλλαγής**	**Τραπεζικός Λογαριασμός**	**Αιτιολογία Συναλλαγής**	**πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν**
1	2017-01-09	……. …….	……. …….	4100,00
2	2017-01-10	……. …….	……. …….	533,00
3	2017-01-30	……. …….	……. …….	195,00
4	2017-02-02	……. …….	……. …….	1300,00
5	2017-02-08	……. …….	……. …….	700,00
6	2017-02-08	……. …….	……. …….	5000,00
7	2017-03-02	……. …….	……. …….	1920,00
8	2017-03-07	……. …….	……. …….	1870,00
9	2017-03-13	……. …….	……. …….	1180,00
10	2017-03-22	……. …….	……. …….	2490,00
11	2017-03-31	……. …….	……. …….	142,85
12	2017-04-04	……. …….	……. …….	915,00
13	2017-04-12	……. …….	……. …….	2200,00
14	2017-04-18	……. …….	……. …….	2150,00
15	2017-04-28	……. …….	……. …….	799,18
16	2017-05-04	……. …….	……. …….	2000,00
17	2017-05-09	……. …….	……. …….	2000,00
18	2017-05-18	……. …….	……. …….	2550,00
19	2017-05-22	……. …….	……. …….	3000,00

20	2017-07-11	……. …….	……. …….	160,00
21	2017-07-13	……. …….	……. …….	1500,00
22	2017-07-13	……. …….	……. …….	267,84
23	2017-07-27	……. …….	……. …….	1430,00
24	2017-08-02	……. …….	……. …….	182,00
25	2017-08-02	……. …….	……. …….	182,00
26	2017-08-23	……. …….	……. …….	500,00
27	2017-10-05	……. …….	……. …….	1519,00
28	2017-10-16	……. …….	……. …….	1529,00
29	2017-10-19	……. …….	……. …….	2000,00
30	2017-11-15	……. …….	……. …….	2000,00
31	2017-11-22	……. …….	……. …….	90,00
32	2017-11-27	……. …….	……. …….	1388,00
33	2017-12-06	……. …….	……. …….	75,00
34	2017-12-06	……. …….	……. …….	75,00
35	2017-12-12	……. …….	……. …….	600,00
36	2017-12-13	……. …….	……. …….	1570,00
37	2017-12-21	……. …….	……. …….	1500,00
38	2017-12-21	……. …….	……. …….	1730,00
39	2017-12-22	……. …….	……. …….	2248,00
40	2017-12-28	……. …….	……. …….	734,00
		……. …….	Σύνολο	56324,87

Το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017, έπειτα από μερισμό στους συντελεστές Φ.Π.Α. 13% και 24% ανάλογα με την συμμετοχή τους στις φορολογητέες εκροές των βιβλίων, έχει ως εξής :

φορολογητέες εκροές	αξία	Ποσοστό συμμετοχής στις εκροές των βιβλίων	Ποσοστό συμμετοχής στις φορολογητέες εκροές	Συνολική αποκρυβείσα αξία	Καθαρή αξία	φπα
άνευ φπα	282.956,94	35,14%				
φπα 13%	101.883,88	12,65%	19,50%	10985,35	9721,55	1263,80
φπα 24%	420.408,75	52,21%	80,50%	45339,52	36564,13	8775,39
Σύνολο	805249,57	100,00%	100,00	**56.324,87**	**46.285,68**	**10.039,19**

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΑΠΟ ΤΗΝ Δ.Ε.Δ.

Συγκεντρωτικά οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου, ανά φορολογικό έτος, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Λογιστικές διαφορές φορ. Έτους 2016	**Φορολογικό έτος 2016**	**Φορολογικό έτος 2017**
Αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, άρθρο 23 περ.β Ν.4172/2013	6.681,56	10.801,58
Αποδοχές στα πλαίσια εργασιακής σχέσης που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, άρθρο 23 περ. ιδ΄ν. 4172/2013		12.444,79
Σύνολο	**6.681,56**	**23.246,37**

Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013, προσδιορίζεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	456.674,88	805.249,57
Πλέον αποκρυβείσα αξία (από τραπεζικές πιστώσεις)	43.711,12	46.285,68
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	500.386,00	851.535,25
Μείον κόστος πωληθέντων	269.354,21	493.248,35
Μικτό αποτέλεσμα	231.031,79	358.286,90
Μείον δαπάνες χρήσης	193.913,98	291.334,99
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	37.117,81	66.951,91
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	1.907,25	2.377,41
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου	6.681,56	23.246,37
Καθαρό κέρδος	45.706,62	92.575,69

<u>Προσδιορισμός εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων μετά την αναπομπή της υπόθεσης απο την ΔΕΔ.</u>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης
Ακίνητη Περιουσία			450,00	450,00

Μερίσματα - τόκοι-δικαιώματα	7,48	7,48	17,85	17,85
Επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013		45.706,62	18.357,63	92.575,69
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013		19.829,09		32.790,46
Σύνολο	7,48	65.543,19	18.825,48	125.834,00

Προσδιορισμός εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου :

τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	**Φορολογικό έτος 2016**	**Φορολογικό έτος 2017**
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	802.641,10	1.277.150,15
Διαθέσιμα έσοδα / κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	835.962,05	1.379.738,33
Υπόλοιπο	**-33.320,85**	**-102.588.18**
Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που αναλογεί στην προσφεύγουσα[3] κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014	**26.340,22[4]**	**90.390,45**

Σύγκριση των δύο ως άνω μεθόδων (γενικών διατάξεων και έμμεσων τεχνικών ελέγχου) και τελικό φορολογητέο εισόδημα με βάση την παρούσα απόφαση:

(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(ζ)
Φορ. έτος	**Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης**	**Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει εμμέσων τεχνικών**	**Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει εμμέσων τεχνικών**	**Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων**	**Τελικό φορολογητέο εισόδημα με βάσει τις γενικές διατάξεις**
2016	7,48	26.340,22	26.347,70	65.543,19	65.543,19
2017	18.825,48	90.390,45	109.215,93	125.834,00	125.834,00

Για όλους τους ανωτέρω λόγους και υιοθετώντας απόλυτα τόσο τις διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου, που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όσο και τη μεταγενέστερη έκθεση απόψεων επί της αναπομπής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

[3] Κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης στην προσφεύγουσα, κατ΄εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1050/2014 : 26.340,22€ (33.320,95χ 79,05%)

[4] Κατανομή της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης στην προσφεύγουσα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα.

Τη μερική αποδοχή της από **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **…..** ενδικοφανούς προσφυγής της ……. …….**του ……** με **ΑΦΜ** ……. …….

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά το μέρος που αφορά στον καταλογισμό σε βάρος της προσφεύγουσας.

		ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΑΠΟΦΑΣΗΣ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**
φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας		7.48	74.414,74	65.543,19	
φόρος	πιστωτικό ποσό	6.043,05			
	Χρεωστικό ποσό		17.449,35	14.068.53	20.111,58
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			11.746,20	10.055,79	10.055,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.048,33	3.249,89	3.249,89
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		4.793,05	4.793,05	4.793,05	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	**Για καταβολή**		**39.286,93**	**33.417,26**	**33.417,26**

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

2) Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 κατά το μέρος που αφορά στον καταλογισμό σε βάρος της προσφεύγουσας.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΑΠΟΦΑΣΗΣ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας		18.825,48	135.529,98	125.834,00	107.008,52
φόρος	πιστωτικό ποσό	5.945,12			
	Χρεωστικό ποσό		39.277,42	35.496,11	41.441,23
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			22.611,27	20.720,61	20.720,61
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		150,16	9.548,70	8.676,06	8.525,90
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	
διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		4.194,96	4.194,96	4.194,96	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	**Για καταβολή**		**77.232,35**	**70.687,74**	**70.687,74**

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

3)Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**
Αξία φορολογητέων εκροών	458.569,58	506.057,43	502.280,70	43.711,12
Αξία φορολογητέων εισροών	450.143,45	450.143,45	450.143,45	
Φόρος εκροών	101.896,80	112.650,96	111.795,68	9.898,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	104.792,71	104.792,71	104.792,71	
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.895,91			2.895,91
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.858,25	7.002,97	7.002,97
Πρόστιμο αρθρου 58Α				
Σύνολο φόρου για καταβολή		**7.858,25**	7.002,97	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.895,91			2.895,91

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

4)Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**
Αξία φορολογητέων εκροών	628.373,88	675.226,58	674.659,56	46.285,68
Αξία φορολογητέων εισροών	786.162,47	786.162,47	786.162,47	
Φόρος εκροών	135.923,50	146.085,67	145.962,60	10.039,19
Υπόλοιπο φόρου εισροών	136.169,37	133.273,46	133.273,46	2.895,91
Πιστωτικό υπόλοιπο	245,87			245,87
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.812,21	12.689,14	12.689,14
Πρόστιμο αρθρου 58Α		1.325,02	1.324,98	1.324,98
Σύνολο φόρου για καταβολή		**14.137,23**	14.014,12	14.014,12
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	245,87			245,87

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

5)Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^{A} παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	**ΑΠΟΦΑΣΗΣ**
Ποσό προστίμου	5.377,07	4.949,44

6)Επί της υπ' αριθμ. …./23-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^{A} παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	**ΑΠΟΦΑΣΗΣ**
Ποσό προστίμου	5.673,45	5.611,95

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.