

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΕΚΔΟΣΕΩΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.05.2026

Αριθμός απόφασης: 1183

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», 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 (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου-31/12/2019 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου-31/12/2019 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκπόνησης ηλεκτρολογικών μελετών κτιρίων φόρος ποσού 10.942,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 5.471,49 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.844,82 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 18.259,29 €, λόγω προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματα του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 24.645,86 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.407,10 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 4.203,55 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 12.610,65 €, λόγω α) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 συνολικού ποσού 7.205,00 € και β) προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματα του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 13.703,30 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 5.878,59 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 2.939,30 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 8.817,89 €, λόγω α) μη εκπιπτόμενων από τον φόρο εκροών δαπανών 24.645,92 € (διαφορά Φ.Π.Α. 5.869,67 €) και β) διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ δηλωθέντων εισροών βάσει βιβλίων ποσού 38,86 € (Φ.Π.Α. 8,55 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 2.433,02 € (αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 177,11 €) και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 617,42 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 308,71 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 926,13 €, λόγω α) μη εκπιπτόμενων από τον φόρο εκροών δαπανών 12.682,19 € (διαφορά Φ.Π.Α. 3.043,43 €) και β) διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ δηλωθέντων εισροών βάσει βιβλίων ποσού 1.664,52 € (Φ.Π.Α. 399,19 €).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Πλημμελής αμφισβήτηση της έδρας της επιχείρησής της. Μη σύνομη η επιβολή φόρου εισροών που αντιστοιχούσε σε αποδεδειγμένα επαγγελματικές δαπάνες. Για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣΕ 483/2012). Για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ΣΤΕ 5372/2012 7μ, 3153-3155/2006). Σε μισθωμένο ή κατά χρήση παραχωρούμενο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής ή της παρεμφερούς προς αυτήν έννομης σχέσης που διέπει τη χρήση του ακινήτου και χωρίς χρονική προϋπόθεση για τη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά για την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των οποίων άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση.

Στην ένδικη υπόθεση, η φορολογική αρχή αμφισβητεί αβασίμως την αδιάλειπτη λειτουργία της επιχείρησής της στη δηλωθείσα στο μητρώο της ΑΑΔΕ έδρα (ΤΚ Ιωαννίνων), γεγονός που έχει δυσμενείς έννομες συνέπειες ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, συναπτόμενα με τη μη αναγνώριση, εξ αυτού του λόγου, επαγγελματικών δαπανών της, γεγονός που οδηγεί σε αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων και δραστική μείωση της αξίας

των φορολογητέων εισροών της. Ειδικότερα, γίνεται από τον έλεγχο δεκτό ότι το ακίνητο που μίσθωσε λειτούργησε ως έδρα από την ως την, ενώ έκτοτε λόγω της μη υποβολής δήλωσης της σύμβασης μίσθωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και μετέπειτα στο πληροφοριακό σύστημα μισθώσεων της ΑΑΔΕ, αμφισβητείται η λειτουργία της επιχείρησής της στο ως άνω ακίνητο, ως την, ημερομηνία κατά την οποία «αναβιώνει» η επαγγελματική της έδρα και γίνεται εκ νέου δεκτή η λειτουργία της στο υπό κρίση ακίνητο. Την πλημμελή κρίση του βασίζει επιπλέον ο έλεγχος στην υποβληθείσα εκ μέρους της εκμισθώτριας (.....) δήλωση του ακινήτου ως κενού από το έτος 2011 και εντεύθεν, η οποία έλαβε χώρα ερήμην της και εν αγνοία της, λόγω της πλανερής πεποίθησής της ότι τίθετο σε διακύβευση η λήψη του προνοιακού επιδόματος και παρά το γεγονός ότι αδιαλείπτως χρησιμοποιούσε το μίσθιο ακίνητο ως έδρα, εν γνώσει της και με τη ρητή συγκατάθεσή της. Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, ο έλεγχος κατέστησε την ατομική της επιχείρηση στερούμενη έδρας, γεγονός που ασκεί ουσιώδη επιρροή στο πόρισμα του ένδικου ελέγχου. Επιπλέον, ενόψει της αποδιδόμενης αιτίας ότι κατά την επίσκεψη ελεγκτών στην έδρα της στις, δεν προέκυψε να υφίσταται και να λειτουργεί επιχείρηση, υπέβαλε αίτημα διενέργειας αυτοψίας, ώστε να καταστεί εφικτός ο έλεγχος του εσωτερικού χώρου του ακινήτου, η είσοδος στον οποίο κατά την δεν πραγματοποιήθηκε λόγω της απουσίας της. Από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο στις, εξάχθηκε το ασφαλές συμπέρασμα ότι η έδρα της ατομικής της επιχείρησης είναι η δηλωθείσα στη Ιωαννίνων, ώστε ο ισχυρισμός περί μη λειτουργίας επιχείρησης εντός του ακινήτου και επιβολής προστίμου 100 € λόγω μη υποβολής δήλωσης περί μεταβολής της διεύθυνσης της έδρας της, τελικώς δεν υιοθετήθηκε από τη φορολογική διοίκηση. Η μη καταχώριση λογαριασμών κοινής ωφελείας στα πάγια έξοδα της επιχείρησής της, που αποδιδόταν στη μη έκδοση των λογαριασμών επ' ονόματι της, δεν αναιρεί τη λειτουργία του ακινήτου ως έδρα της. Αποκλειστικό έρεισμα της μη αναγνώρισης συγκεκριμένων εκπιπτόμενων δαπανών της αποτέλεσε ο ισχυρισμός ότι δεν προέκυψε η ύπαρξη έννομης σχέσης της ελεγχόμενης οντότητας με κάποιο ακίνητο στη Ιωαννίνων, από το φορολογικό έτος 2012 ως και το χρόνο έκδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων. Ο έλεγχος βασιζόμενος στον ομολογουμένως μη πειστικό ισχυρισμό, μίας αδικαιολόγητης μεταβολής επαγγελματικής έδρας, που μάλιστα λόγω της φύσης του ακινήτου ως οικογενειακού και ευρισκόμενου σε τοπική κοινότητα εκτός πόλης, εξασφάλιζε κατά μείζονα λόγο την αδιατάρακτη, πολυετή και αδιάλειπτη επαγγελματική χρήση του από εκείνη, αποκλείοντας πλείστες αιτίες μεταβολής έδρας, προέβη στην αμφισβήτηση σωρείας δαπανών της που στο σύνολό τους αφορούσαν την εξυπηρέτηση του ελευθέρου επαγγέλματός της. Κατά δε την ημέρα αυτοψίας έγινε πλήρης επίδειξη του εσωτερικού χώρου, επιδείχθηκε ο μόνιμος και λειτουργικός εξοπλισμός (Η/Υ, laptop, δικτύωση, τηλεόραση, ντουλάπες, βιβλιοθήκη, πόρτα αλουμινίου, παράθυρα αλουμινίου, καυστήρας, μπόιλερ θερμοσίφωνας). Οι δαπάνες των καυσίμων είναι απολύτως εύλογες, δεδομένου ότι η έδρα της διέθετε καυστήρα και θερμαινόταν με κατανάλωση πετρελαίου θέρμανσης. Οι δε δαπάνες που αφορούν την αγορά προϊόντων από υπεραγορές, δεν είναι ασύμβατες με το σκοπό της ατομικής της επιχείρησης, αφού ήταν μικρά ποσά και αφορούσαν αποκλειστικώς την προμήθεια αναλωσίμων, καθαριστικών κλπ, ήτοι προϊόντων συμβατών με την διατήρηση υγιεινής του χώρου και της εύρυθμης λειτουργίας του.

2) Πλημμελής η διαπίστωση του ελέγχου ότι το ποσό των 7.205,00 € αποτελεί τραπεζική κατάθεση άγνωστης προέλευσης. Πλήρης αιτιολόγηση της προέλευσης του αμφισβητούμενου

ποσού. Η φορολογική διοίκηση, καίτοι αποδέχθηκε το σύνολο των αναλήψεων που καταλεπτώς παρέθεσε και που απέδειξαν την κατοχή διαθέσιμων εις χείρας της μετρητών, δεν αποδέχθηκε ως γνωστής προέλευσης χρηματικό ποσό καταθέσεων ύψους 7.205,00 €.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 αρχεία (βιβλία και 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 έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: ... β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη

ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. ... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης. 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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. ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οριζόταν 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 συνήθειες 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, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β΄, ... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβεσμένων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). ...»

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «... 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι. ...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η

εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, ... 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. ...»

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτές προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συνολικής αξίας 30.515,59 € (καθαρής αξίας 24.645,92 € πλέον Φ.Π.Α. 5.869,67 €) για το φορολογικό έτος 2019 και συνολικής αξίας 15.725,62 € (καθαρής αξίας 12.682,19 € πλέον

Φ.Π.Α. 3.043,43 €), οι οποίες αφορούσαν τηλεόραση, γεύματα, ρούχα, πετρέλαιο θέρμανσης, ντουλάπια, υδραυλικές εργασίες, βιβλιοθήκη, πόρτα αλουμινίου, παράθυρα αλουμινίου, ηλεκτρολογικές εργασίες, επισκευή δαπέδου, ποδήλατο, ριχτάρια, εγκατάσταση δικτύωσης. Θερμομόνωση, υποδήματα, μπόιλερ, καυστήρα, ηλεκτρονικούς υπολογιστές, κινητό και πλείστες περιπτώσεις όπου τα φορολογικά στοιχεία δεν τέθηκαν στη διάθεση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής.

Η ελέγχουσα φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών την με την υπ' αριθμό, δήλωση έναρξης εργασιών της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με έδρα τη Ιωαννίνων, σε μισθωμένο ακίνητο, με το υπ' αριθμό θεώρησης Β' Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης, στο οποίο δηλώνεται ως μισθώτρια ενός ενιαίου χώρου 70 τ.μ. στον 1ο όροφο ενός ακινήτου στη Ιωαννίνων έναντι μισθώματος 30€/μήνα, το οποίο θα χρησιμοποιούνταν ως γραφείο. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε για τέσσερα (4) έτη από - Κατά τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020, ενώ στο πληροφοριακό σύστημα taxis, δηλωνόταν ως έδρα της επιχείρησης, από την ημερομηνία έναρξης της, η Ιωαννίνων δεν προκύπτει η ύπαρξη έννομης σχέσης της ατομικής επιχείρησης με κάποιο ακίνητο στη Ιωαννίνων. Όπως προέκυψε, κατά τη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης (..... -), τόσο η εκμισθώτρια, όσο και η μισθώτρια έχουν εκπληρώσει τις δηλωτικές υποχρεώσεις τους σχετικά με τη μίσθωση του εν λόγω ακινήτου. Με το πέρας της περιόδου μίσθωσης τόσο η εκμισθώτρια όσο και η μισθώτρια προσφεύγουσα παύουν να δηλώνουν τη μίσθωση. Η εκμισθώτρια, στο έντυπο Ε2 δηλώνει το ακίνητο ως κενό, ή ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία με 12 μήνες ιδιοκατοίκηση στο έντυπο Ε1 και δε δηλώνονται πλέον μισθώματα από το εν λόγω ακίνητο.

Η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής δύο ιδιωτικά συμφωνητικά επαγγελματικής μίσθωσης, το με ημερομηνία σύνταξης με διάρκεια μίσθωσης από - και το από με διάρκεια μίσθωσης από - Τα εν λόγω συμφωνητικά δε φέρουν βέβαιη χρονολογία, ούτε έχουν υποβληθεί στο υποσύστημα Δηλώσεις Πληροφοριακών στοιχείων Μισθώσεων ακίνητης περιουσίας στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε (taxisnet). Επίσης, στις υπέβαλε μόνο για τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020 τις υπ' αριθμό και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα, με τις οποίες δήλωσε για πρώτη φορά στον Πίνακα Γ1, του εντύπου Ε3, «ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ», το ακίνητο στη Ιωαννίνων, με αριθμό παροχής ρεύματος, ως Έδρα (Κεντρικό) και μισθωμα 360,00€/έτος. Πλην όμως στα λογιστικά αρχεία των ελεγχόμενων ετών 2019 και 2020 δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες ενοικίων, έξοδα από λογαριασμούς ηλεκτρικής ενέργειας, ύδρευσης, σταθερής τηλεφωνίας και παροχής internet, πάγια έξοδα τα οποία είναι απαραίτητα για τη λειτουργία μιας επιχείρησης και αν υφίσταντο θα είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της.

Επίσης, η Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ την και ώρα μετέβη στη Ιωαννίνων, προκειμένου να διενεργήσει επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, όπως αυτή είναι δηλωμένη στο σύστημα taxis και καταγράφεται στα δύο ιδιωτικά συμφωνητικά επαγγελματικής μίσθωσης που τέθηκαν στη διάθεση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, με διάρκεια μίσθωσης έως την και εντόπισε το ακίνητο από πληροφορίες των περιοίκων. Πρόκειται για ένα μεγάλο διώροφο ακίνητο (κάποτε λειτουργούσε ως χάνι). Κατά τη διάρκεια της αυτοψίας δε βρέθηκε κάποιος ένοικος εντός του ακινήτου, πάρα ταύτα υπήρχε η δυνατότητα εισόδου στον περιβάλλοντα χώρο όχι όμως και στο εσωτερικό του κτιρίου. Η μία

και μοναδική είσοδος ήταν κλειδωμένη και δεμένη με αλυσίδα και λουκέτο. Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στο εν λόγω ακίνητο, δεν υπήρχε κάποια εξωτερική σήμανση (ταμπέλα, πινακίδα, επιγραφή, ονοματεπώνυμο στα κουδούνια) από τα οποία να προκύπτει η λειτουργία επιχείρησης στο εν λόγω ακίνητο.

Κατά τα έτη 2019 και 2020 όλα τα έσοδα που δηλώνει η προσφεύγουσα από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχονται από τη συνεργασία της με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, για την οποία έχουν υπογραφεί συμβάσεις ανάθεσης έργου. Στην παρ. 1 του Άρθρου 5. «Λοιποί όροι», των εν λόγω συμβάσεων, ορίζεται ότι: «Ο ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ (προσφεύγουσα) θα εκτελέσει τις παραπάνω εργασίες στους χώρους και εγκαταστάσεις της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (.....). Για την πραγμάτωση της παροχής και προς διευκόλυνση του ΣΥΝΕΡΓΑΤΗ δίνεται η δυνατότητα σε αυτόν να χρησιμοποιεί το λογισμικό και τον εξοπλισμό της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ υποχρεούμενος ο (ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ) να επιμελείται τα εμπιστευόμενα σε αυτόν πράγματα, ευθυνόμενος σε αντίθετη περίπτωση για οποιαδήποτε ζημία».

Εν συνεχεία, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων που κατεγράφησαν στο υπ' αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις και τα υπ' αριθμό πρωτ. και, έγγραφα με τις απόψεις της προσφεύγουσας ο έλεγχος πραγματοποίησε εκ νέου αυτοψία στο ακίνητο στη Ιωαννίνων, που δηλώνεται ως Έδρα της προσφεύγουσας στις, παρουσία της ίδιας της προσφεύγουσας και διαπίστωσε ότι πρόκειται για ακίνητο με ισόγειο και 1ο όροφο η πρόσβαση στους οποίους γίνεται από στεγασμένη κεντρική είσοδο, (η οποία κατά την πρώτη αυτοψία στις ήταν κλειδωμένη με λουκέτο) σε κλειστό αύλειο χώρο, ενιαίο και για τα δύο ακίνητα, από τον οποίο υπάρχει πρόσβαση χωριστή είσοδο για το ισόγειο και τον πρώτο όροφο. Έξω από την είσοδο του διαμερίσματος του 1ου ορόφου υφίσταται πινακίδα με τα στοιχεία της προσφεύγουσας. Επίσης είχε τοποθετηθεί πινακίδα με τα στοιχεία της προσφεύγουσας και στην εξωτερική πλευρά του ακινήτου που είναι ορατή από την κεντρική οδό (κατά την πρώτη αυτοψία δεν υφίστατο η εν λόγω πινακίδα).

Το διαμέρισμα αποτελείτο από έναν ενιαίο χώρο με κουζίνα, οι οποίοι χωρίζονται με μία μεγάλη ραφιάρα, δύο επιπλέον δωμάτια και ένα μπάνιο. Ο ενιαίος χώρος ήταν διαμορφωμένος σε γραφείο, με τον αντίστοιχο εξοπλισμό (έπιπλο γραφείου, καρέκλες γραφείου, ντουλάπες γραφείου, ηλεκτρονικός υπολογιστής, εκτυπωτές). Το ακίνητο ήταν ηλεκτροδοτούμενο με κοινή παροχή ρεύματος με το ισόγειο. Από την διενέργεια της αυτοψίας στο ακίνητο που περιγράφεται στην υπ' αριθμό εκπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας στη Ιωαννίνων προκύπτει η ύπαρξη/ λειτουργία της προσφεύγουσας στον εν λόγω χώρο.

Βάσει όλων των ανωτέρω προέκυψε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία είτε ως δαπάνες είτε ως αγορές παγίων (τα οποία απόσβεσε εφάπαξ εντός του έτους αγοράς τους, παρόλο που η αξία των παγίων είναι μεγαλύτερη των 1.500,00€) έξοδα (Υλικά και Π.Υ.) τα οποία αφορούν σε κατασκευαστικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, όπως αναγράφεται στο σώμα των τιμολογίων, σε ακίνητο στην Ιωαννίνων. Πλην όμως σύμφωνα με τα προαναφερθέντα δεν προέκυψε η ύπαρξη έννομης σχέσης της προσφεύγουσας με κάποιο ακίνητο στη Ιωαννίνων, κατά τα ελεγχόμενα έτη. Επιπλέον, εκτός από τις αγορές παγίων που καταγράφονται στους πίνακες 5 και 6 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι λοιπές δαπάνες βελτιώσεων του κτιρίου που πραγματοποιήθηκαν στο ακίνητο στη καθώς επίσης και οι αγορές λοιπού εξοπλισμού

που περιγράφονται στους πίνακες 3 και 4 δεν έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων της επιχείρησης.

Οι αποσβέσεις που καταχωρήθηκαν στους πίνακες 5 και 6 είναι οι εξής:

A/α	Αρ. τιμ. / Ημερ-νία	Επωνυμία Εκδότη	Α.Φ.Μ.	Περιγραφή	Αξία κτήσης	Φορολογικές Αποσβέσεις Χρήσης	Φορολογική Αναπόσβεστη Αξία	Ποσό Αποσβέσεων που καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά
1				ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΜΕΛΑΜΙΝΗΣ	4.606,00	4.605,99	0,01	4.605,99
2				ΗΛΕΚΤΡΟΓΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΕ ΠΙΝΑΚΕΣ & ΜΠΡΙΖΟΔΙΑΚΟΠΤΕΣ, ΥΔΡΑΥΛΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΒΛΑΒΩΝ ΣΕ ΣΤΗΛΕΣ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ, ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΟΝΩΣΕΩΝ, (ΣΥΜΠ. ΥΔΙΚΑ)	4.050,00	4.049,99	0,01	4.049,99
3				ΝΤΟΥΛΑΠΕΣ MDF ΒΑΜΜΕΝΑ	3.000,00	2.999,99	0,01	2.999,99
4				ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΜΕ ΠΟΡΤΕΣ MDF ΒΑΜΜΕΝΗ	1.850,00	1.849,99	0,01	1.849,99
5				ΠΟΡΤΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΘΩΡΑΚΙΣΜΕΝΗ	1.200,00	1.199,99	0,01	1.199,99
6				2 ΠΑΡΑΘΥΡΑ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΜΕ ΥΑΛΟΠΙΝΑΚΕΣ 2 PLISSE ΣΙΤΕΥ	1.428,00	1.427,99	0,01	1.427,99
7				H/Y NB XPS 15I58300H 8GB ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΩΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ Ν.2859/2000 ΑΡΘΡΟ 39α	1.490,00	1.490,00	0,01	0,00
8				ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (ΕΚΤΟΣ Η/Υ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ)	2.499,00	249,90	2.228,28	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					20.123,00	17.873,84	2.228,35	16.133,94

Πίνακας 6, Αποσβέσεις φορολογικού έτους 2020 που καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές

A/α	Αρ. τιμ. / Ημερ-νία	Επωνυμία Εκδότη	Α.Φ.Μ.	Περιγραφή	Αξία κτήσης	Φορολογικές Αποσβέσεις Χρήσης	Φορολογική Αναπόσβεστη Αξία	Ποσό Αποσβέσεων που καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ
1				SMART PHONE NOTE (2 ΤΜΧ * 100,00€)	200,00	199,99	0,01	99,99	Απορρίπτεται το ένα εκ των δύο SMART PHONE NOTE
2				LENOVO THINK PAD T430	298,00	297,99	0,01	297,99	Έχει αποκτήσει Laptop το Δεκέμβριο του 2019, καταχωρημένο στο Μητρώο Παγίων 2019
3				1 ΚΑΥΣΤΗΡΑΣ RIELLO	380,00	379,99	0,01	379,99	Σύμφωνα με το παραστατικό αγοράς προορίζεται για τη Ιωαννίνων.
4				VERO PC BUSINESS (BG540051), DVD - RW/GT710 (1GB)/3Y CARRYIN PENTIUM G 5400/4GB/120GB55D	400,00	399,99	0,01	0,00	Σταθερός Η/Υ
ΣΥΝΟΛΟ					1.278,00	1.277,96	0,04	777,97	

Το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ως υποχρεωτικά τηρούμενο, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4308/2014, για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αποτελεί το μόνο πρόσφορο και κατάλληλο δικαιολογητικό για την εγγραφή των αποσβέσεων στα λογιστικά αρχεία και κατ' επέκταση την έκπτωσή τους για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στον Φ.Π.Α. δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης σύμφωνα με την ΣτΕ 444/2017, συνεπώς μη νομίμως η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον βάσει των προαναφερθεισών διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000, ούτε στις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω οι δαπάνες που σχετίζονται με το ακίνητο στη Ιωαννίνων, ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, λόγω μη

ύπαρξης έννομης σχέσης με το ακίνητο. Για τις δαπάνες τροφίμων που επικαλείται ότι ήταν απαραίτητες για την επαγγελματική της δραστηριότητα δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία ώστε να αποφανθεί η Υπηρεσία μας, όπως και για τα φορολογικά παραστατικά που η ελέγχουσα φορολογική αρχή αναφέρει ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Κάποιες δαπάνες απορρίπτονται από την περιγραφή των παραστατικών ως μη σχετικές με την επαγγελματική της δραστηριότητα (ποδήλατο, τηλεόραση, ένδυμα, κλπ.).

Από τους ως άνω πίνακες 5 και 6, που η ελέγχουσα φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες, ενώ έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων, ορθώς απορρίπτεται το δεύτερο κινητό (έχουν ήδη αναγνωριστεί από τη φορολογική αρχή οι αποσβέσεις ποσού 100,00 € για το SMART PHONE NOTE με αριθ. τιμολογίου εκδόσεως, ΑΦΜ) και ο δεύτερος φορητός υπολογιστής (έχουν ήδη αναγνωριστεί από τη φορολογική αρχή οι αποσβέσεις ποσού 1.490,00 € για τον ηλεκτρονικό φορητό υπολογιστή με αριθ. τιμολογίου εκδόσεως, ΑΦΜ), ενώ ορθώς απορρίπτονται και οι λοιπές κριθείσες από την ελέγχουσα φορολογική αρχή μη εκπιπόμενες δαπάνες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, 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, με το άρθρο 86 του ν. 5104/2014 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «... 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 οικοπέδα, 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. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. ... 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. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «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 στις 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, αναγκαιών, 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και

δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος 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, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, 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, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) ... 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. 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. Πράγματι, 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 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..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελέγχουσα φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι για την προσφεύγουσα την (.....) προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 262.145,12 € χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ύψος των δηλούμενων καταθέσεων την Αφαιρώντας τις δηλούμενες καταθέσεις την ποσού 4.882,69€, καθώς αυτές δεν θα μπορούσαν να είναι εις χείρας της, το συνολικό διαθέσιμο εισόδημα προς κάλυψη των χαρακτηρισμένων πρωτογενών πιστώσεων ανέρχεται σε 257.262,43€ (262.145,12 € – 4.882,69 €). Ωστόσο σε κάθε περίπτωση δεν αρκεί η απόδειξη μόνο της ύπαρξης χρηματικών διαθεσίμων, ώστε να καλυφθούν οι άγνωστης προέλευσης τραπεζικές της καταθέσεις, αλλά πρέπει, επιπλέον, να προκύπτει, κατ’ εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και συνθηκών της συγκεκριμένης υπόθεσης, ότι τα ανευρεθέντα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς κεφάλαια προέρχονται πράγματι από τα εν λόγω χρηματικά διαθέσιμα (ΣτΕ 1499/2025, 1576, ΣτΕ 1721/2024, ΣτΕ 2471/2022, πρβλ. ΣτΕ 1893/2018, ΣτΕ 1995/2019, 413, 1577, 1579, ΣτΕ 1581/2020).

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή πίνακα με τις αναλήψεις και καταθέσεις μετρητών των ετών 2014 – 2020, καθώς επίσης και εισοδήματα από μισθώματα των ετών 2014 – 2020, συνυποβάλλοντας ταυτόχρονα και αναλυτικές κινήσεις των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών (από τη διασταύρωση των αναλήψεων και καταθέσεων που καταγράφονται στον πίνακα προκύπτει ότι αυτές έχουν πραγματοποιηθεί).

Η ελέγχουσα φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος σε μετρητά, έλαβε σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος υπόψη μόνο τα ποσά αναλήψεων και καταθέσεων, όπως καταγράφονται στον πίνακα, που πραγματοποιήθηκαν από την μέχρι την Δε δέχτηκε δηλαδή, ότι οι αναλήψεις μετρητών που έλαβαν χώρα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2019 και 2020, πραγματοποιήθηκαν με σκοπό να διατηρεί μετρητά εις χείρας της, αφού ήδη, όπως ισχυρίζεται, διατηρούσε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, τα οποία επανακατέθεσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Περαιτέρω, η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε το χρηματικό ποσό των 15.000,00 € που σύμφωνα με την από Υπεύθυνη Δήλωση, άρθρου 8 ν. 1599/1986, του, με ΑΦΜ της παρέδωσε στις, για προσωπική διευκόλυνση της, διότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το εν λόγω γεγονός, όπως ανάληψη του εν λόγω χρηματικού ποσού, υποβολή δήλωσης δωρεάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αναγραφή του εν λόγω ποσού στον κωδ. 781 της Δ.Φ.Ε. έτους 2020. Η Υπεύθυνη Δήλωση προερχόμενη, από συγγενικό της πρόσωπο, με ημερομηνία σύνταξης μετά την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, χωρίς να συνοδεύεται από κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα και θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε συνεπεία του ελέγχου.

Βάσει των ανωτέρω η ελέγχουσα φορολογική αρχή αποδέχτηκε ότι η προσφεύγουσα είχε στη διάθεσή της σύμφωνα με τον πίνακα αναλήψεων - καταθέσεων που προσκόμισε, το ποσό των 47.685,00€. Με το ποσό αυτό υπερκαλύφθηκαν οι καταθέσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019, ποσού 10.180,00€ και μέρος των καταθέσεων μετρητών που πραγματοποιήθηκαν το 2020 και συγκεκριμένα ποσό 37.505,00€, από τις συνολικές πιστώσεις του έτους 2020 που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισοδήματα προερχόμενα από άγνωστη πηγή ποσού 44.710,00 € και κατέληξε ότι το ποσό των 7.205,00 € (44.710,00 € - 37.505,00 €) προέρχεται από άγνωστη πηγή και καταλογίστηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Ωστόσο, η ως άνω διαπίστωση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη. Ορθώς η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε το χρηματικό ποσό των 15.000,00 €, όπως προαναφέρθηκε, που βασίζονται στην από υπεύθυνη δήλωση του, ωστόσο εσφαλμένως δεν αποδέχτηκε τις αναλήψεις μετρητών ποσού 3.300,00 € (.....), ποσού 3.000,00 € (.....) και ποσού 5.000,00 € (.....) από την Τράπεζα Πειραιώς Βάσει των ως άνω αναλήψεων συνολικού ποσού 11.300,00 € (3.300,00 € + 3.000,00 € + 5.000,00 €), εκλείπει η διαπίστωση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής ότι το ποσό των 7.205,00 € προέρχεται από άγνωστη πηγή, καθόσον δικαιολογείται από το προαναφερθέν ποσό των 11.300,00 €.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου-31/12/2019 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	10.942,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	5.471,49€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.844,82€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	18.259,29€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης - απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	21.093,25€	34.796,55€	34.796,55€	13.703,30€
Φορολογητέο εισόδημα από άγνωστη πηγή		7.205,00€	0,00€	0,00€
Διαφορά φόρου		8.407,10€	6.029,45€	6.029,45€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		4.203,55€	3.014,73€	3.014,73€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		12.610,65€	9.044,18€	9.044,18€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου-31/12/2019

Διαφορά φόρου	5.878,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ν. 4987/2022	2.939,30€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.817,89€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

Διαφορά φόρου	617,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ν. 4987/2022	308,71€
Σύνολο φόρου για καταβολή	926,13€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	2.433,02€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	177,11€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.