



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1755

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 53 του ν.5104/20254, φορολογικού έτους 2021 και δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, των άρθρων 53 και 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.640,67€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 6.820,34€, τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων και εισφορά υπέρ ΟΓΑ 23,40€ και 4,68€ αντίστοιχα, πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 του ΚΦΔ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου 2,34€ και 0,47€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.491,90€.

β) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.040,94€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 2.520,47€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.561,41€.

γ) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€ λόγω μη υποβολής ηλεκτρονικής δήλωσης αποδοχών για αμοιβές κάτω των 300,00€ της παρ. 8 του άρθρου 64 του ν. 4172/2023, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1^α του άρθρου 53 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00€ λόγω μη έκδοσης εκατόν ογδόντα εννέα (189) φορολογικών στοιχείων εσόδων για παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών σε 189 πελάτες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2021 και 2022, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 5 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 και πρόστιμο ποσού 100,00€ λόγω μη υποβολής ηλεκτρονικής δήλωσης αποδοχών για αμοιβές κάτω των 300,00€ της παρ. 8 του άρθρου 64 του ν. 4172/2023, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1^α του άρθρου 53 του ν. 5104/2024.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ, φορολογικών ετών 2021-2022.

Στα πλαίσια του ελέγχου αντλήθηκαν και αξιοποιήθηκαν τα ηλεκτρονικά δεδομένα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων από τα συστήματα ΣΜΤΛ & ΛΠ (Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών) της προσφεύγουσας, για να διαπιστωθεί εάν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013. Για το σκοπό αυτό, με το υπ' αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η αιτιολόγηση εκατόν εβδομήντα έξι (176) τραπεζικών κινήσεων (πιστώσεων), συνολικής αξίας 113.250,15€ για το έτος 2021 και διακοσίων εννέα (209) τραπεζικών κινήσεων (πιστώσεων), συνολικής αξίας 102.178,26€ για το έτος 2022.

Μετά την επεξεργασία του υπ' αριθ. πρωτ. απαντητικού υπομνήματος της προσφεύγουσας επί του ανωτέρω αιτήματος, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για το ελεγχόμενο έτος 2021 έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας της, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των 40.998,55€, όπως αναλυτικά αναφέρεται σε σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.73-78). Για το φορολογικό έτος 2022 από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων δεν προέκυψε προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής ή αδήλωτου εισοδήματος.

Περαιτέρω, από τη διενέργεια των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ποσού 9.840,01€ και 9.966,00€ για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα. Παράλληλα ο έλεγχος προσδιόρισε:

α) Τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 12.699,11€ και 2.735,09€, για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

β) Διαφορές εισοδήματος από ακίνητα για το φορολογικό έτος 2021, λόγω προσθήκης μη δηλωθέντων εισοδημάτων από εκμίσθωση γραφείων ποσού 980,00€.

γ) Διαφορές ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης ύψους 9.018,88€, για το φορολογικό έτος 2022 λόγω αγοράς αυτοκινήτου ΙΧ, αξίας 27,000,00€ η οποία δεν είχε δηλωθεί στους οικείους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών 2021 και 2022, διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς το ποσό των δηλούμενων εισοδημάτων της ελεγχόμενης δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών της δαπανών. Ο έλεγχος, βάσει της υπ' αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εφάρμοσε, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 του ν.

5104/2024), η οποία επιλέχθηκε, ως η πλέον ενδεδειγμένη βάσει των χαρακτηριστικών της υπό κρίση υπόθεσης.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις, συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων έλαβε, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2021 και 2022.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου νομιμοτόκως, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ως προς την έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας: Λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες μισθοδοσίας έτους 2022 ποσού 3.171,29€, ενώ είχαν προσκομισθεί τα αποδεικτικά τραπεζικών καταβολών των μισθών.
2. Ως προς την έκπτωση των αμοιβών της ο έλεγχος απέρριψε ως λογιστική διαφορά τι
3. ς αμοιβές της λόγω μη εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο καθώς κρίνοντας αυθαίρετα το περιεχόμενο του από ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών διαπίστωσε ότι η παρέχει εξαρτημένη εργασία με το αιτιολογικό ότι η προσφεύγουσα ορίζει τον τρόπο και χρόνο των παρεχόμενων υπηρεσιών.
4. Ως προς τη διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος 2022: ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος (προστιθέμενη διαφορά δαπανών) για το έτος 2022 ποσό 9.018,88€, χωρίς αιτιολογία και χωρίς να λάβει υπόψη του ότι η αγορά του ΙΧ αυτοκινήτου πραγματοποιήθηκε κατόπιν σχετικής δωρεάς από τον πατέρα της ποσού 14.600,00€ για την οποία προσκομίσθηκε αποδεικτικό εμβάσματος από λογαριασμό του πατέρα της προς την πωλήτρια εταιρεία.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις, το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει, προς επίρρωση των ισχυρισμών της:

- Την υπ' αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας.
- Το με αριθ. πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της ως άνω υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με συνημμένο πίνακα κεφαλαίου οικονομικών ετών 2008-2018.
- Εκτυπώσεις (αντίγραφα) τριών (3) τραπεζικών εμβασμάτων πληρωμής μισθοδοσίας προς την με ημερομηνία 13/04/2022, 13/06/2022 και 09/07/2022, ποσού 200,00€ έκαστο.

- Βεβαίωση αποζημίωσης λόγω απαλλοτρίωσης, έτους 2008, από τη Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ- ΓΡΑΦΕΙΟ ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΩΝ.
- Τρεις (3) δηλώσεις και αποδείξεις είσπραξης αποζημίωσης ακινήτου από το τμήμα κατασκευών έργων Λαμίας της ΕΥΔΕ – Αυτοκινητόδρομος ΠΑΘΕ της Γ.Γ.Δ.Ε. του ΥΠΕΧΩΔΕ.
- Δύο (2) υπεύθυνες δηλώσεις των υπαλλήλων της προσφεύγουσας ως συμπληρωματικά στοιχεία προς απόδειξη του 3^{ου} ισχυρισμού της ότι ουδεμία εργασιακή σχέση τη συνέδεε με την, η οποία παρείχε τις εργασίες της ως ανεξάρτητη συνεργάτης και συνεπώς νομίμως η εξόφληση των τιμολογίων της, αξίας μικρότερης των 500,00€, έγινε χωρίς της χρήση τραπεζικού μέσου.

Επιπλέον, με το ως άνω υπόμνημα, προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

5. Οι ένδικες πιστώσεις έτους 2021 δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις και ως εκ τούτου αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, αφού προέρχονται από αποταμιεύσεις ποσών νόμιμα φορολογημένων ή απαλλασσόμενων από τον φόρο.
6. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τη δήθεν μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και το δήθεν αποκρυβέν εισόδημα που προέκυψε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο ηλεκτρονικών συνταγογραφήσεων/ παραπεμπτικών εξετάσεων ετών 2021 και 2022. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «[...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται 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.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, 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), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας,

ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αδικαιολόγητα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 3.171,29€ έτους 2022 ενώ είχε προσκομίσει δικαιολογητικά έγγραφα τραπεζικών καταβολών ύψους 19.017,32€. Προς τούτου προσκομίζει και επικαλείται εκ νέου αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών της και της τράπεζας με επισημείωση των χρεώσεων καταβολής αποδοχών, ενώ με το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε και εκτυπώσεις (αντίγραφα) τριών (3) τραπεζικών εμβασμάτων πληρωμής μισθοδοσίας προς την υπάλληλο με ημερομηνίες 13/04/2022, 13/06/2022 και 09/07/2022, ποσού 200,00€ έκαστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 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, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, 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, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...] β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες 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. 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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1061/12-04-2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό

πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αρχικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ποσού 20.912,90€ και 17.489,44€, στα φορολογικά έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα, καθώς δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά με τα οποία να αποδεικνύεται ότι η εξόφλησή τους έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. πρωτ.απαντητικό υπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών από τα οποία προέκυπταν διατραπεζικές πληρωμές μισθών. Κατά συνέπεια ο έλεγχος, μετά την εξέταση των στοιχείων αυτών και αφού ταυτοποίησε συγκεκριμένες πιστώσεις με τους πίνακες μισθοδοσίας, αναθεώρησε το μη εκπιπτόμενο ποσό δαπανών μισθοδοσίας ανά ελεγχόμενη χρήση καταλήγοντας στα κάτωθι ποσά λογιστικών διαφορών:

Περιγραφή	2021	2022
Λογιστικές διαφορές δαπανών μισθοδοσίας με ΣΔΕ	20.912,90€	17.489,44€
Μείον: Διατραπεζικές Πληρωμές Μισθοδοσίας βάσει προσκομισθέντων νέων στοιχείων	19.439,14€	14.678,15€
Τελικό ποσό μη αναγνωριζόμενων προς έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας	1.473,76€	3.171,29€

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία, πέραν αυτών που είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, από τα οποία να προκύπτει ότι οι μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση δαπάνες ύψους 1.473,76€ και 3.171,29€ για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, καθώς όλα τα δικαιολογητικά έγγραφα που προσκομίσθηκαν τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το υπ' αριθ. συμπληρωματικό έγγραφο, έχουν ήδη εξετασθεί από τον έλεγχο και έχουν ληφθεί υπόψη για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 4.080,00€ και 3.760,00€, ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, οι οποίες αφορούν καταβολές σε μετρητά των αμοιβών της, η οποία συνεργάστηκε με την προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη για την παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών. Ειδικότερα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είχε υποχρέωση καταβολής των συγκεκριμένων αμοιβών μέσω τράπεζας καθώς δεν υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας με την Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το από 30/11/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών το οποίο προβλέπει ότι η οδοντίατρος θα παρέχει τις υπηρεσίες της στην αναθέτουσα (προσφεύγουσα) όταν και εφόσον της ζητηθεί και ώρες ανάλογα με τα περιστατικά και τους ασθενείς. Επιπλέον προσκομίζει Βεβαιώσεις εισφορών «Μη μισθωτών ΕΦΚΑ», ετών 2021-2022 καθώς και δύο (2) υπεύθυνες δηλώσεις των υπαλλήλων της, σχετικά με τις συνθήκες παροχής υπηρεσιών από την προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις καταβληθείσες αμοιβές στην, με το αιτιολογικό ότι σύμφωνα με το από 30/11/2017 συμφωνητικό προκύπτει ότι υπάρχει σχέση εξαρτημένης εργασίας καθώς η προσφεύγουσα έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου, στο συμφωνητικό ορίζεται:

«[...] **ΑΡΘΡΟ 1«ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

1. Ο Αναθέτων αναθέτει στην Οδοντίατρο την εκτέλεση οδοντιατρικών εργασιών της ειδικότητάς του.

2. Η οδοντίατρος αναλαμβάνει την παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών, για την πραγματοποίηση και την ολοκλήρωση οδοντιατρικών θεραπειών τις οποίες έχει αναλάβει ο Αναθέτων, καθώς και την παρακολούθηση των ασθενών μετά το πέρας της θεραπείας . Οι προσφερόμενες υπηρεσίες θα είναι σύμφωνε με τα διδάγματα της ιατρικής επιστήμης και τον κανονισμό ιατρικής ηθικής και δεοντολογίας.

3. Τις ως άνω υπηρεσίες η οδοντίατρος θα τις παρέχει στην έδρα του Αναθέτοντος όταν κι εφόσον της ζητηθεί και σε ημέρες και ώρες ανάλογα με τα περιστατικά και τους ασθενείς.

[...]

ΑΡΘΡΟ 4 ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΡΓΑΤΗ»

Η Οδοντίατρος παρέχει τις υπηρεσίες του στον αναθέτοντα σύμφωνα με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις του τις οποίες η Οδοντίατρος οφείλει να τηρεί απαρέγκλιτα. [...].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: 1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο

υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: [...] στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1047/12-02-2015 με θέμα: «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013», αναφέρεται ότι:

«[...] 5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις, για να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, πρέπει η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους. Η υπαγωγή στην ανωτέρω διάταξη καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενούμενων στους οποίους έχει παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή. [...] Περαιτέρω, και προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, θεωρείται ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και συνεπώς υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές του ιατρού, οδοντίατρου, [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS, τις αναφορές στοιχείων που είναι διαθέσιμες στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, όπως έχουν διαβιβαστεί στην ΑΑΔΕ, από την, καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και των καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) προκύπτει ότι, στα φορολογικά έτη 2021 και 2022, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου η, φορολογήθηκε ως

μισθωτός (εργαζόμενη με μπλοκάκι). Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι αμοιβές που έλαβε από την προσφεύγουσα, ύψους 4.080,00€ και 3.760,00€, ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, αφορούν σε παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια εξαρτημένης εργασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1061/12-04-2017, ορίζεται σαφώς η μη έκπτωση δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις αμοιβές της , ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορίστηκε η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα έτη, βάσει των διατάξεων των άρθρων 31 έως 34 του ν. 4172/2013, ως κάτωθι:

Περιγραφή	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Φορολογικό έτος 2021	Η υπόχρεος	Η υπόχρεος
Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη	5.000,00	5.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας	3.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ.	2.600,00	2.600,00
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης	10.600,00	10.600,00
Πλέον δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης	10.600,00	10.600,00
Μείον ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	2.399,96	399,96
Σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος φορολογικού έτους 2021	8.200,04	10.200,04
Φορολογικό έτος 2022	Η υπόχρεος	Η υπόχρεος
Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη	5.000,00	5.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας	3.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ	4.050,00	4.050,00
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης	12.050,00	12.050,00
Πλέον δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	0,00	27.000,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης	10.600,00	39.050,00
Μείον ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	0,00	0,00
Σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος φορολογικού έτους 2022	10.600,00	39.050,00

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου, μετά τη σύγκριση των προσδιορισθέντων εισοδημάτων με τις γενικές διατάξεις αλλά και των εισοδημάτων που προέκυψαν μετά την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου «ανάλυσης ρευστότητας», το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2022 υπολογίσθηκε βάσει της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης και προσδιορίστηκε διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 9.018,88€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της καταλόγισε διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος για το έτος 2022 ποσού 9.018,88€, χωρίς αιτιολογία και χωρίς να λάβει υπόψη

του ότι η αγορά αυτοκινήτου αξίας 27.000,00€ καλύπτεται εν μέρει από δωρεά του πατέρα της ποσού 14.600,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, [...]

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής: [...]

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις. [...]

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

[...]

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1076/26-03-2015 «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)», αναφέρεται ότι:

«[...] Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. [...]. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

[...]

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με

α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία.

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

[...]

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. [...] στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στα πλαίσια προσδιορισμού της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του ελεγχόμενου έτους 2022, διαπιστώθηκε η αγορά ενός αυτοκινήτου ΙΧ, αξίας 27.000,00, η οποία δεν είχε δηλωθεί από την προσφεύγουσα στον οικείο κωδικό του εντύπου Ε1 κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εξόφληση της εν λόγω αγοράς πραγματοποιήθηκε εν μέρει με καταναλωτικό δάνειο ποσού 12.970,56€, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ 1033/2014, ενώ για το υπόλοιπο ποσό η προσφεύγουσα έλαβε άτυπη δωρεά από τον πατέρα της, ύψους 14.600,00€. Προς τεκμηρίωση του ποσού της δωρεάς προσκομίσθηκε στον έλεγχο αντίγραφο εμβάσματος από τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα της στον οποίο η προσφεύγουσα δεν είναι συνδικαιούχος, προς την επιχείρηση, με αιτιολογία το ονοματεπώνυμο της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τα ανωτέρω στοιχεία προς κάλυψη του τεκμηρίου αγοράς του αυτοκινήτου, με το αιτιολογικό ότι τόσο το καταναλωτικό δάνειο όσο και η δωρεά από τον πατέρα της, δεν καταχωρήθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, ούτε υπεβλήθη σχετική δήλωση φόρου δωρεάς. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόέκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι: «για την άτυπη αυτή δωρεά του ποσού των 14.600,00 € δεν υπεβλήθη από την Προσφεύγουσα στις Φορολογικές Αρχές σχετική δήλωση φόρου δωρεάς, αλλά αυτή η δωρεά ανευρέθη στα πλαίσια του παρόντος φορολογικού ελέγχου. Επίσης, δεν έχει δηλωθεί και δεν έχει φορολογηθεί το τεκμήριο της παροχής δωρεάς χρηματικού ποσού από τον πατέρα της Προσφεύγουσας στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.».

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 43/2006 Απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα), με θέμα: Φορολογία δωρεάν - τεκμήριο (Ν.Δ.113/1973, περ. β' της παρ.1 του άρθρου 34): «[...] Ι. Άτυπη δωρεά: Κατά το άρθρο 34, παρ. 1, περ. β', Ν.Δ. 118/1973, κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς είναι και η προερχόμενη από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, χωρίς αντάλλαγμα, έστω και εάν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

II. Απόδειξη της άτυπης δωρεάς: Η απόδειξη της δωρεάς, για την οποία δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, βαρύνει κατ' αρχήν, τη βεβαιούσα τον φόρο φορολογική αρχή.

III. Τεκμήριο δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεομένων με ιδιαίτερο δεσμό. Προϋποθέσεις συναγωγής του: Λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.

IV. Η άτυπη δωρεά προϋποθέτει την πραγματική απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο: Η εφαρμογή της ως άνω διάταξης (και του ως άνω τεκμηρίου) για την άτυπη δωρεά προϋποθέτει την αληθή απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από το δωρεοδόχο και όχι μόνο κατά το φαινόμενο. [...] 3. Επειδή με το Ν.Δ/μα 118/1973 "Περί Κώδικος Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων" (Α' 202), ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος, κατά τα οριζόμενα ειδικώτερον σ' αυτό, στις κτώμενες αιτία θανάτου, δωρεάς ή προικός περιουσίες και στα κέρδη από λαχεία (άρθρο 1, παρ. 1) και ότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου, είναι και η προερχόμενη από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο (άρθρο 34, παρ. 1, περ. β). 4. Επειδή, όπως έχει παγίως κριθεί από το Δικαστήριο τούτο, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχωρήσεως, για την οποία δεν κατηρτίσθη έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα τον φόρο φορολογική Αρχή. πλην όμως, λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί ητιολογημένως κάθε άλλη πηγή προελεύσεως των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι ηυξήθη η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος ή και μόνον οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί ητιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/15-10-2014: «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αυτά εξετάζονται και συνεκτιμούνται από τον έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ. Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014/11-12-2014 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.

(ν.4174/2013)», ορίζεται ότι « [...] 3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της. 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.».

Επειδή εν προκειμένω, η ελέγχουσα αρχή δεν συνεκτίμησε, ως όφειλε, τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της, τόσο από το πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης όσο και από τα στοιχεία και δικαιολογητικά έγγραφα που τέθηκαν στη διάθεσή της από την προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, η δωρεά χρημάτων ύψους 14.600,00€ από τον πατέρα της προσφεύγουσας, αποτελεί θέμα ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής αρχής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι το τεκμήριο αγοράς του Ι.Χ. αυτοκινήτου αξίας 27.000,00€ στο έτος 2022, καλύπτεται κατά ποσό 12.970,56€ με καταναλωτικό δάνειο που έλαβε η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα στοιχεία της ΠΟΛ 1033/2014 και κατά ποσό 14.600,00€ με δωρεά από τον πατέρα της. Ως εκ τούτου η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του υπό κρίση έτους 2022, μετά και τη διόρθωση της, εκ παραδρομής, λανθασμένης αναγραφής της ελάχιστης αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης από τον έλεγχο, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας ως κάτωθι:

Περιγραφή	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φορολογικό έτος 2021	Η υπόχρεος	Η υπόχρεος	Η υπόχρεος
Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη	3.000,00	5.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ.	2.600,00	2.600,00	2.600,00
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης	8.600,00	10.600,00	8.600,00
Πλέον δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	0,00
Σύνολο ετήσιας δαπάνης	8.600,00	10.600,00	8.600,00
Μείον ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη	2.399,96	399,96	399,96
Σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος φορολογικού έτους 2021	6.200,04	10.200,04	8.200,04
Φορολογικό έτος 2022	Η υπόχρεος	Η υπόχρεος	Βάσει ΔΕΔ
Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη	3.000,00	5.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ.	4.050,00	4.050,00	4.050,00
Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης	10.050,00	12.050,00	10.050,00
Πλέον δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	0,00	27.000,00	27.000,00
Πλέον: Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	1.150,48	0,00	1.150,48
Σύνολο ετήσιας δαπάνης	11.200,48	39.050,00	38.200,48
Μείον ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη (καταναλωτικό δάνειο 12.970,56€ + δωρεά 14.600,00€)	0,00	0,00	27.570,56

Σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος φορολογικού έτους 2022	11.200,48	39.050,00	10.629,92
---	-----------	-----------	-----------

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στα πλαίσια ελέγχου της προσφεύγουσας αντλήθηκαν και αξιοποιήθηκαν τα ηλεκτρονικά δεδομένα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων της προσφεύγουσας από τα συστήματα ΣΜΤΛ & ΛΠ (Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών). Κατόπιν επεξεργασίας αυτών προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 113.250,15€ και 102.178,26€, για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα, τις οποίες κλήθηκε να αιτιολογήσει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ.αίτημα παροχής πληροφοριών. Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, προσκομίσθηκε το υπ' αριθ. πρωτ.απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας βάσει του οποίου ο έλεγχος έκρινε ότι για το έτος 2021 έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ύψους 40.998,55€. Αντίθετα, το έτος 2022 δεν διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσία αγνώστου πηγής ή αδήλωτου εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ένδικες πιστώσεις έτους 2021 δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις και ως εκ τούτου αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, αφού προέρχονται από αποταμιεύσεις ποσών νόμιμα φορολογημένων ή απαλλασσόμενων από τον φόρο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε με το υπ' αριθ.συμπληρωματικό υπόμνημα την υπ' αριθ.απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με συνημμένο πίνακα κεφαλαίου οικονομικών ετών 2008-2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Εσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» 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, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] 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 προσαύξησης 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.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«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, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

ημειώνεται 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.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...].

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης):

«7. [...] 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. Κατ' ακολουθίαν, 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 [...]. 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 [...], 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 [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. [...], 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, 2442/2013, 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. 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 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, 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 ελλείψει 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 [...] Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η

ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διευκρινίσεις/επεξηγήσεις που διατύπωσε η προσφεύγουσα για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς με το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημά της επί του υπ' αριθ.αιτήματος του ελέγχου, έκρινε ότι τα χρηματικά ποσά τα οποία δεν αιτιολογήθηκαν και συνεπώς δεν αποδείχτηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, ανήλθαν στο ποσό των 40.998,05€ για το έτος 2021, ως κάτωθι:

Πίνακας 1: Πρωτογενείς πιστώσεις προς διευκρίνιση φορολογικό έτος 2021									
A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Νόμι σμα	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος κίνησης	Διευκρινίσεις ελεγχόμενης	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

120	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
123	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
127	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
130	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
131	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
133	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
135	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
136	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
138	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
142	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
145	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
146	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
148	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
149	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
150	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
152	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
153	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
154	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
157	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
162	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
164	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
165	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
168	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
169	.....	..... ..... ...	.....	.....	.....	.....	..... .....	.....	.....
Σύνολο						44.600,00			
Μείον εναπομείναν ποσό ακαθαρίστων εσόδων το οποίο ο έλεγχος δέχεται ότι κατατέθηκε στην τράπεζα						3.601,45			
Προσαύξηση περιουσίας αγνώστου πηγής						40.998,55			

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας επιπλέον δικαιολογητικά έγγραφα, με το υπ' αριθ.συμπληρωματικό υπόμνημα, επικαλούμενη τη δυνατότητα να καταθέσει χρηματικά ποσά λόγω διατήρησης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας της, προκειμένου να αιτιολογήσει πιστώσεις που αφορούν καταθέσεις μετρητών. Ειδικότερα, όπως ισχυρίζεται, με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της υπ' αριθ.ενδικοφανούς προσφυγής της, συντάχθηκε πίνακας πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, έως 31/12/2017, σύμφωνα με τον οποίο η αποταμιευτική δυνατότητα της προσφεύγουσας κατά την ως άνω ημερομηνία ανερχόταν στο ποσό των 46.637,17€. Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι, μετά την αφαίρεση ποσών 2.916,42€ και 6.187,03€, για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, με τα οποία αιτιολογήθηκαν καταθέσεις μετρητών των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, της απομένει ποσό διαθέσιμο εις χείρας τουλάχιστον 37.533,72€.

Επειδή, ωστόσο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα, καθώς προκειμένου να προσδιοριστεί η αποταμιευτική της ικανότητα κατά την έναρξη του ελέγχου, ήτοι την 1^η/1/2021, η Φορολογική Αρχή οφείλει να συντάξει πίνακα πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου έως την 31^η/12/2020, ήτοι το προηγούμενο των κρινόμενων ετών 2021 και 2022, στον οποίο θα περιλαμβάνονται τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και το σύνολο των πραγματικών πάσης φύσεως δαπανών, που πραγματοποιήθηκαν, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών την 31^η/12/2020.

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, συντάχθηκε από τον έλεγχο πίνακας ανάλωσης πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, προκειμένου να ελεγχθεί ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς τη δυνατότητα να επικαλεστεί εισόδημα εις χείρας της και αφού έλαβε υπόψη τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2007 έως το φορολογικό έτος 2020, τα στοιχεία της ΠΟΛ 1033/2014 και ποσά που καταβλήθηκαν ανά έτος στη Φορολογική Αρχή, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν δύναται να αιτιολογήσει καταθέσεις ποσών από πραγματικό, απομένον, εισόδημα από προηγούμενες χρήσεις, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 70-73 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ειδικότερα διαπιστώθηκε βάσει του συνταχθέντος πίνακα ανάλωσης πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου, ότι η προσφεύγουσα δεν θα μπορούσε να διαθέτει μετρητά την 1^η/1/2021 εκτός τραπεζικού συστήματος, τα οποία θα μπορούσε να καταθέσει στους λογαριασμούς της κατά την ελεγχόμενη χρήση 2021 και κατ' επέκταση να αιτιολογήσει πιστώσεις που αφορούν σε καταθέσεις μετρητών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας ως προς τη μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και το αποκρυβέν εισόδημα που προέκυψε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο ηλεκτρονικών συνταγογραφήσεων/ παραπεμπτικών εξετάσεων για τα έτη 2021 και 2022. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ιδιότητά της ως ιατρού η οποία αυταποδείκτως συνεπάγεται ανθρωπιστικό χαρακτήρα των παρεχόμενων υπηρεσιών, επικαλούμενη το άρθρο 19 του ν.3418/2005 ενώ δεν απέδειξε την πραγματοποίηση

επισκέψεων ασθενών δεδομένου ότι το έτος 2021 επικρατούσαν συνθήκες πανδημίας και lockdown. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν ήταν υποχρεωμένη βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014 να εκδώσει μηδενικά φορολογικά στοιχεία καθώς και ότι είναι υπερβολικό το ύψος της αμοιβής για συνταγογράφηση όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 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. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Αμοιβή ιατρού» του ν. 3418/2005, ορίζεται ότι: «1. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του με αμοιβή και χειρίζεται το θέμα αυτό με λεπτότητα, διακριτικότητα και χωρίς πρόθεση εκμετάλλευσης του ασθενή. Η διεκδίκηση της νόμιμης αμοιβής ή κάθε άλλο θέμα σχετικό με αυτήν πρέπει να διενεργείται με τρόπο ο οποίος να μην απάδει προς την αξιοπρέπεια και τον κατεξοχήν ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 2. Ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή ή με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια, που είναι κοινωνικώς πρόσφορα, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος. 3. [...] 4. Ο ιατρός έχει δικαίωμα να απαιτήσει την αμοιβή του είτε από τον εργοδότη, ως εργαζόμενος, είτε από τον ασθενή, ως ελεύθερος επαγγελματίας, με την απαιτούμενη όμως ευπρέπεια. Παρέχει τα νόμιμα παραστατικά τα οποία αφορούν στην κατάσταση υγείας του ασθενή και στις οικονομικές συναλλαγές σχετικά με τις παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το αν αυτό του ζητηθεί ή όχι από τον ασθενή. Κάθε ιατρός ως εξωνοσοκομειακός - ελεύθερος επαγγελματίας έχει δικαίωμα να καθορίσει, εκτός εάν υπόκειται σε ειδικό καθεστώς, το επίπεδο αμοιβής του, ανάλογα με τις ικανότητές του. Σε επείγουσες περιπτώσεις, η αμοιβή από τους ασθενείς αναζητείται αφού παρασχεθεί η ενδεικνυόμενη ιατρική συνδρομή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι: [...] (Β) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...], του κράτους δικαίου [...], της αναλογικότητας [...] και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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, 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση

φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, 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 ελλείψει 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 [...].».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά την έναρξη του ελέγχου, απεστάλη το υπ’ αριθ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 ΚΦΔ προς τον φορέα **Η.ΔΙ.ΚΑ. Α.Ε.** με το οποίο ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες σχετικά με τις επισκέψεις, τις ηλεκτρονικές συνταγογραφήσεις και τα παραπεμπτικά εξετάσεων ανά ημερομηνία και όνομα ασθενή που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από 01/01/2021-31/12/2022. Επιπλέον, με το υπ’ αριθ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 5104/2024, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα πληροφορίες σχετικά με την έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών για τις επισκέψεις ή/και ηλεκτρονικές συνταγογραφήσεις αλλά και τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών με χρήση υλικών (οδοντικά εμφυτεύματα, νάρθηκες, εργαλεία κλπ).

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου που απέστειλε ο φορέας **Η.ΔΙ.Κ.Α. ΑΕ** με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από την προσφεύγουσα, για επισκέψεις ασθενών, συνταγογραφήσεις και παραπεμπτικά που διενήργησε σε ιδιώτες ασθενείς, για 86 περιπτώσεις στο έτος 2021 και 78 περιπτώσεις στο έτος 2022 συνολικής αξίας 6.020,00€ και 6.240,00€ αντίστοιχα. Για τον προσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και βασιζόμενος σε στοιχεία της ίδιας της προσφεύγουσας, υπολόγισε την αμοιβή για καθεμία από τις ανωτέρω 86 επισκέψεις έτους 2021 στο ποσό των 70,00€, ενώ για το έτος 2022 προσδιόρισε την αμοιβή για καθεμία από τις 78 επισκέψεις στο ποσό των 80,0€.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος αποδεχόμενος μερικώς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως προς την τιμολόγηση των χρησιμοποιούμενων υλικών κατά την παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών, προσδιόρισε διαφορές λόγω μη έκδοσης παραστατικών για χρήση υλικών, συνολικού ποσού 3.750,01€ και 3.726,00€ για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα. Οι εν λόγω διαφορές προέκυψαν από την επεξεργασία του υπ’ αριθ. πρωτ.υπομνήματος επί του υπ’ αριθ. πρωτ.αιτήματος παροχής πληροφοριών του ελέγχου. Ειδικότερα ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι τα επαναχρησιμοποιούμενα εργαλεία δεν αφορούν συγκεκριμένους πελάτες αλλά προορίζονται προς χρήση σε περισσότερες περιπτώσεις (πχ κατσαβίδι για τοποθέτηση εμφυτευμάτων). Αντίθετα, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με την τιμολόγηση των λοιπών υλικών. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία στα οποία παρέπεμπε η προσφεύγουσα ισχυριζόμενη ότι περιλαμβάνουν στην αξία και το κόστος των χρησιμοποιηθέντων υλικών (εμφυτευμάτων, βιδών, μεμβρανών κλπ), είχαν στο σύνολό τους εκδοθεί σε ημερομηνία προγενέστερη της αγοράς αυτών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, το ποσοστό των μη εκδοθέντων παραστατικών για τα δύο ελεγχόμενα έτη ανέρχεται σχεδόν στο 100% σε σχέση με τις εκδοθείσες αποδείξεις, ήτοι είναι εξαιρετικά μεγάλο για να γίνει αποδεκτό βάσει κοινής λογικής, ενώ, με τις εισπραχθείσες αμοιβές δεν καλύπτεται η αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τους ειδικούς λόγους, κοινωνικά πρόσφορους και παραδεκτούς, για τους οποίους επιλέγει, όπως ισχυρίζεται, να μη ζητήσει αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή για τα χρησιμοποιηθέντα υλικά, από τους μισούς σχεδόν πελάτες της, όπως ότι πρόκειται για άνεργους, χαμηλόμισθους, χαμηλοσυνταξιούχους ή άπορους, ενώ δεν προκύπτουν λοιποί λόγοι μη έκδοσης στοιχείων όπως η ανάγκη πολλαπλών επισκέψεων για κάποιους από τους πελάτες της.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που απέστειλε ο φορέας Η.ΔΙ.ΚΑ. ΑΕ, σχετικά με τον αριθμό των ιατρικών «επισκέψεων», στην πλειονότητα των οποίων διαπιστώθηκε ότι συντελούνταν και συνταγογραφήσεις, βασίστηκε αποκλειστικά στα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη και προσδιόρισε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, την ευνοϊκότερη/μικρότερη αξία παρεχόμενης υπηρεσίας. Ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε την αμοιβή για καθεμία επίσκεψη για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου, στο ποσό των 70,00€ και 80,00€, για τα έτη 2021 και 2022 αντίστοιχα.

Επειδή, περαιτέρω, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση της Υπηρεσίας μας με αριθμό, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος, με εμπεριστατωμένη αιτιολογία, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024, στοιχειοθετεί πλήρως τις αποδιδόμενες παραβάσεις περί ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων όσο και την απόκρυψη εσόδων για τα ελεγχόμενα έτη καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο συγκεντρωτικός πίνακας εισοδημάτων προς φορολόγηση, προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

Διαχειριστική χρήση	Προσδιορισμός οικογενειακού Εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30 – 34 Ν.4172/13)	Προσδιορισμός οικογενειακού Εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις	Φορολόγηση με το μεγαλύτερο εισόδημα εκ των δύο
2021	10.200,04	48.483,26	48.483,26
2022	39.050,00	29.120,60	39.050,00

Επειδή, κατόπιν της αποδοχής των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, ως προς τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του ελεγχόμενου έτους 2022, ο ανωτέρω πίνακας εισοδημάτων προς φορολόγηση, βάσει της παρούσας, τροποποιείται ως κάτωθι:

Διαχειριστική χρήση	Προσδιορισμός οικογενειακού Εισοδήματος ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (άρθρα 30 – 34 Ν.4172/13)	Προσδιορισμός οικογενειακού Εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις	Φορολόγηση με το μεγαλύτερο εισόδημα εκ των δύο
2021	8.200,04	48.483,26	48.483,26
2022	10.629,92	29.120,60	29.120,60

Επειδή, από τη σύγκριση των προσδιοριζόμενων εισοδημάτων με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προκύπτουν με την έμμεση μέθοδο της «ανάλυσης ρευστότητας», όπως απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, ως συνολικό καθαρό οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα, για τα ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2021 λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με τις γενικές διατάξεις ενώ για το φορολογικό έτος 2022, βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, λαμβάνεται το εισόδημα που προκύπτει βάσει της έμμεσης μεθόδου:

Φορ. έτος	(α) Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος βάσει έμμεσων τεχνικών	(β) Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	(γ) Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα γενικών διατάξεων Βάσει ΔΕΔ	(δ) Συνολικό καθαρό οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα (δ) = μέγιστο {(α),(β),(γ)} Βάσει ΔΕΔ
2021	6.743,71	36.185,14	42.928,85	48.483,26	48.483,26
2022	16.419,51	20.294,63	36.714,14	29.120,60	36.714,14

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 της ΠΟΛ.1050/17-02-2014**: «[...] Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, προσδιορίζεται ως κάτωθι:

- Φορολογητέο εισόδημα έτους 2021**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	6.730,08		7.471,08		7.471,08		741,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	13,63		13,63		13,63		
Επιχειρηματική δραστηριότητα			40.998,55		40.998,55		40.998,55
Μισθωτή εργασία-Συντάξεις							

Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.473,71		48.483,26		48.483,26	41.739,55
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	6.473,71		48.483,26		48.483,26	41.739,55
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	6.473,71		48.483,26		48.483,26	41.739,55

• **Φορολογητέο εισόδημα έτους 2022**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	8.782,08		8.782,08		8.782,08		
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα	7.637,43		20.338,52		27.932,06		20.294,63
Μισθωτή εργασία-Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	16.419,51		29.120,60		36.714,14		20.294,63
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	67,50		67,50		67,50		
Υπόλοιπο	16.352,01		29.053,10		36.646,64		20.294,63
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών			9.018,88				
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	16.352,01		38.071,98		36.646,64		20.294,63

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2022, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και

Α) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 53 του ν.5104/20254, φορολογικού έτους 2021 και γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, των άρθρων 53 και 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2022.

Β) Την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2021

Εισόδημα

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.743,71	48.483,26	48.483,26	41.739,55
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				13.640,67
	Χρεωστικό ποσό	1.009,51	14.650,18	14.650,18	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		210,00	233,40	233,40	23,40
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		42,00	46,68	46,68	4,68
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			6.820,34	6.820,34	6.820,34
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			2,34	2,34	2,34
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου			0,47	0,47	0,47
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.911,51	22.403,41	22.403,41	20.491,90
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

ΕΛΠ

- Πρόστιμο άρθρου 53 του ν.5104/2024 (αριθ. Πράξης)

Ποσό καταλογισμού: 100,00 €

Φορολογικό Έτος 2022

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	16.352,01	38.071,98	36.646,64	20.294,63
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				4.625,05

	Χρεωστικό ποσό	1.996,44	7.037,38	6.621,49	
Προκαταβολή φόρου		376,50	376,50	376,50	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		274,80	274,80	274,80	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		54,96	54,96	54,96	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			2.420,47	2.312,53	2.312,53
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων	για καταβολή	3.352,70	10.914,11	10.290,28	6.937,58
τελών & εισφορών	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

ΕΛΠ

- Πρόστιμο άρθρου 53 και 57 του ν.5104/2024 (αριθ. Πράξης)

Ποσό καταλογισμού: 600,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.