



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 15 / 01 / 2024

Αριθμός απόφασης: 92

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2018.

Ο προσφεύγων έως και την ασκούσε ατομικό επάγγελμα με κύρια δραστηριότητα τις και δευτερεύουσες και

Σημειώνουμε ότι είχε προηγηθεί η με αριθ. εντολή προληπτικού ελέγχου, συνεπεία εμπιστευτικών εγγράφων του Τ.Ε.Ι. Πελοποννήσου και του επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε προληπτικός έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος, όπου και κατασχέθηκαν ημερολόγια, βιβλία, στοιχεία και διάφορα έγγραφα που αφορούσαν τα έτη 2016 – 2018, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης. Κατόπιν τούτου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2015 – 2016. Κατά τον έλεγχο αυτό είχε ζητηθεί η συνδρομή του Τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων για παροχή στοιχείων σχετικά με ληφθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή για τα έτη 2016 – 2018. Από τις σχετικές απαντήσεις που εστάλησαν στον έλεγχο δεν προέκυψαν στοιχεία απόκτησης εισοδημάτων από την αλλοδαπή.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου για τα έτη 2017 – 2018, όπου βάσει των κατασχεθέντων στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων σχετικά με εγγραφές ποσών που βρέθηκαν στα σχετικά κατασχεμένα ημερολόγια. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων απάντησε ότι: «η μεσολάβηση περίπου 5 ετών από την κατάσχεση των πρωτότυπων ημερολογίων μου, καθιστούν αδύνατες τις διευκρινήσεις επ' αυτών».

Ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας των ως άνω στοιχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 – 2018, διαπίστωσε την είσπραξη ποσών στα πλαίσια επιχειρηματικής του δραστηριότητας, χωρίς ωστόσο ο προσφεύγων να έχει υποβάλει σχετική δήλωση έναρξης εργασιών και χωρίς συνεπώς να έχει προβεί στην τήρηση των προβλεπόμενα λογιστικά αρχείων και στην έκδοση στοιχείων.

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, με το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των εξής προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων:

-της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 19.461,69 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.730,85 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.169,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **33.361,58 €**.

-της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου

751,01 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 375,51 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 70,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.196,52 €**.

-της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 25.000 ευρώ για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 8, 9, 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρ. 10 και 13 του ΚΦΔ, συνολικού ποσού **3.000,00 €**.

-της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο λόγω μη δήλωσης στο μητρώο της έναρξης της επαγγελματικής του δραστηριότητας σύμφωνα με το αρθ. 10 του ΚΦΔ και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το άρθρ. 13 του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού **2.600,00 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως και όλως επικουρικώς τη μείωση του ποσού των φόρων και προστίμων στα ελάχιστα νόμιμα όρια, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς είναι γενικές και αόριστες χωρίς να στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

-Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης για την απόκρυψη συναλλαγών από επιτήδευμα (ΣτΕ 886/2016 κ.α.)

-Η φορολογική αρχή χωρίς καμία αιτιολογία εφάρμοσε επί της ουσίας ΣΚΚ 100% επί των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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 με την Α.1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά») ορίστηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση στον φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, και ειδικότερα στο άρθρο 2 αυτής ορίζονται τα εξής:

«Υστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.
4. Στοιχεία που αφορούν εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εξαφανισμένους εμπόρους.
5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.
6. Τα συνυπόχρεα ή αλληλέγγυα πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο.
7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.
8. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν.4174/2013, εφόσον απαιτείται αμοιβαία διοικητική συνδρομή.
9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.
10. Η υποβολή των καταστάσεων της παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.
11. Τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου, για την σύνταξη των σχετικών εντύπων πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων.
12. Στοιχεία που υπάρχουν στο διαδίκτυο για την λήψη περαιτέρω πληροφοριών αναφορικά με την ηλεκτρονική δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου και την τυχόν ύπαρξη παράλληλης δραστηριότητάς του στην αλλοδαπή.
13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 13 του ΚΦΔ, 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 της παρ. 1 του άρθ. 3 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. [.....].

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στο άρθρο 39 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015,

ορίζεται 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. [...].»

Επειδή, στην απόφαση ΣΤΕ 886/2016, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«..... η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.»

Επειδή, στην απόφαση ΣΤΕ 884/2016, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«[.....] 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, ΣΤΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος)].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«2. [...] 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. [.....]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, έναυσμα για τον αρχικό έλεγχο του προσφεύγοντος αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. πρωτ. εμπιστευτικά έγγραφα που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας από το Τ.Ε.Ι. Πελοποννήσου, ενώ επιπροσθέτως διαβιβάστηκαν στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. εμπιστευτικά έγγραφα (αριθμ. πρωτ. ΓΕΔΔ Φ.) και από το Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης με συνημμένες ανώνυμες καταγγελίες για τον προσφεύγοντα. Τα εμπιστευτικά έγγραφα και στις δυο περιπτώσεις, αφορούσαν τη διερεύνηση και χορήγηση στοιχείων σχετικά με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του προσφεύγοντος και Αντιπρύτανη Τ.Ε.Ι. Καλαμάτας, τόσο στην Ελληνική Επικράτεια, όσο και στις χώρες της αλλοδαπής Βουλγαρία και Ρουμανία, στις

οποίες φέρεται να δραστηριοποιείται. Όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης ανωτέρω, ο προσφεύγων έως και την ασκούσε ατομικό επάγγελμα με κύρια δραστηριότητα τις και δευτερεύουσες τις και Με την με αριθ. εντολή προληπτικού ελέγχου, συνεπεία των ανωτέρω εμπιστευτικών εγγράφων του Τ.Ε.Ι. Πελοποννήσου και του Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, πραγματοποιήθηκε προληπτικός έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος, όπου και κατασχέθηκαν σύμφωνα με την με αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης, τα εξής:

- Ημερολόγιο μπλοκ έτους 2016 χρώματος μπλε σκούρο,
- Ημερολόγιο μπλοκ έτους 2017 χρώματος κόκκινο,
- Ημερολόγιο μπλοκ έτους 2018 χρώματος πορτοκαλί,
- Χειρόγραφο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων σελ. 01-49 από 01/01/2013-31/12/2016 (σελ.17) της ατομικής επιχείρησης
- Τ.Π.Υ. ένα στέλεχος σελ. 01-50 (αθεώρητο) εκδοθέντα από Νο έως Α.Φ.Μ.
- Α.Π.Υ. ένα στέλεχος σελ. 01-50 (πράξη θεώρησης:), εκδοθέντα Νο έως Α.Φ.Μ.
- ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Νο 1 Α.Φ.Μ. (θεωρημένη από τον έλεγχο).
- σελίδες 01 έως 81 διαφόρων εγγράφων.

Κατόπιν των ως άνω κατασχεθέντων, με την με αριθ. εντολή, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για τα έτη 2015 και 2016 έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Κατά τον έλεγχο αυτό είχε ζητηθεί επίσης και η συνδρομή του Τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών σχέσεων για παροχή στοιχείων σχετικά με ληφθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή για τα έτη 2016 – 2018. Από τις σχετικές απαντήσεις που εστάλησαν στον έλεγχο δεν προέκυψαν στοιχεία απόκτησης εισοδημάτων από την αλλοδαπή για τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Εν συνέχεια με την με υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2018. Κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων σχετικά με εγγραφές ποσών που βρέθηκαν στα σχετικά κατασχεμένα ημερολόγια όπου ανταποκρινόμενος ο προσφεύγοντας απάντησε ότι: «η μεσολάβηση περίπου 5 ετών από την κατάσχεση των πρωτότυπων ημερολογίων μου, καθιστούν αδύνατες τις διευκρινήσεις επ' αυτών».

Από την επεξεργασία των ανωτέρω κατασχεμένων στοιχείων προέκυψαν εγγραφές στα ημερολόγια, οι οποίες καταδεικνύουν την είσπραξη από τον προσφεύγοντα ποσών από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς ωστόσο να έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην από (σελ. 16 - 22) σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπως και ποσών για τα οποία ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε την προέλευσής τους και ότι έχουν είτε φορολογηθεί είτε νομίμως απαλλαχθεί του φόρου εισοδήματος.

Με το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων και καθώς εκείνος δεν ανταποκρίθηκε, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται κατά βάση ότι ανατιολόγητα η φορολογική αρχή προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό προσδιορίζοντας τα ακαθάριστα έσοδά του με έμμεσο τρόπο, ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ και τις σχετικές προαναφερθείσες Οδηγίες της Διοίκησης, προέβη σε αξιολόγηση και επεξεργασία

των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της όπως αυτά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και διαπίστωσε συγκεκριμένη αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ.3 και 4 του ΚΦΔ και προσδιόρισε τα έσοδα του προσφεύγοντος βάσει των συγκεκριμένων πληροφοριών και δεν προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσο τρόπο όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^A παρ. 1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	19.461,69
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	9.730,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.169,04
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	33.361,58

(Ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	751,01
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	375,51
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	70,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.196,52

(Ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018)

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 54 του ΚΦΔ Ποσό: **2.600,00 €**
(Ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017)

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 58^A παρ. 1 του ΚΦΔ Ποσό: **3.000,00 €**
(Ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58^A παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.