



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-02-2025

Αριθμός απόφασης: 205

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Τη με ημερομηνία **14/10/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό/21-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

β) της με αριθμό/21-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

γ) της με αριθμό/21-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και

δ) της με αριθμό/21-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-10-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν την 04-09-2024 και δεν αναγνώστηκαν εντός δεκαημέρου), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 18.731,69€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 9.365,85€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.563,96€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.311,50€.
- Με τη με αριθμό/21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2019, δεν προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή.
- Με τη με αριθμό/21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.722,89€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 1.361,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.084,34€.
- Με τη με αριθμό/21-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.600,00€ διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα δήλωση έναρξης δραστηριότητας, προκειμένου να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.1β του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1^α και παρ.2^α του Ν 4174/2013.

β)Μη τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 του Ν 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1^η και παρ.2^ε του Ν 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 21-08-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 5104/2024 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Έδεσσας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../20-02-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 15-01-2024 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ Μακεδονίας, Υποδιεύθυνση Α΄, Τμήμα Ειδικών Υποθέσεων και Ερευνών. Ειδικότερα, απεστάλησαν αιτήματα παροχής στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως 31-12-2021, μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.)», για τους λογαριασμούς του ελεγχόμενου. Κατόπιν της επεξεργασίας των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε:

Α)Μεγάλος αριθμός πρωτογενών εισροών, όπως καταθέσεις και μεταφορές χρηματικών ποσών από τρίτα πρόσωπα.

Β)Πολύ μεγάλος αριθμός συναλλαγών πληρωμών κερδών ΟΠΑΠ/Ελληνικών λαχείων, ειδικά τα έτη 2018/2021

Γ)Εκροές σε τρίτα πρόσωπα και μάλιστα μεταφορές μεγάλων ποσών από λογαριασμούς του ελεγχόμενου ή καταθέσεις μετρητών.

Μετά την κλήση του προσφεύγοντα από το ΣΔΟΕ για την παροχή εξηγήσεων-διευκρινήσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

1)Το έτος 2018, ο ελεγχόμενος, παράλληλα με τα χαμηλά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες παρουσιάζει έσοδα από πληρωμές κερδών ΟΠΑΠ συνολικού ύψους 47.378,25€, ενώ στην αντίστοιχη στήλη της φορολογικής δήλωσης δεν εμφανίζει καμία εγγραφή.

2)Το έτος 2019, ο ελεγχόμενος αγοράζει νέο αυτοκίνητο 1461 κυβικών, για το οποίο παρατηρείται δήλωση του ποσού των 4.000,00€ στο σχετικό κωδικό, το οποίο όμως ποσό δεν εμφανίζεται ως εκροή από τα χρηματικά του διαθέσιμα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, για την πραγματοποίηση της αγοράς.

3)Το έτος 2020, ο ελεγχόμενος παράλληλα με τα χαμηλά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες παρουσιάζει στους τραπεζικούς του λογαριασμούς έσοδα από πληρωμές κερδών ΟΠΑΠ συνολικού ύψους 8.251,21€, ενώ στην αντίστοιχη στήλη της φορολογικής δήλωσης εμφανίζεται εγγραφή 1.000,00€.

Το ΣΔΟΕ Μακεδονίας, Υποδιεύθυνση Α΄, Τμήμα Ειδικών Υποθέσεων και Ερευνών, απέστειλε στη ΔΟΥ Γιαννιτών την προαναφερθείσα Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου με τις ως

άνω διαπιστώσεις, η οποία διαβίβασε την εν λόγω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου στη ΔΟΥ Έδεσσας, λόγω αρμοδιότητας.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμό πρωτ...../27-03-2024 επιστολή με την εκδοθείσα εντολή ελέγχου και τη γνωστοποίηση της δυνατότητας περί υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ...../15-05-2024 αίτημα της Φορολογικής Αρχής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν 5104/2024, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα δικαιολογητικά εγγραφής, βάσει των οποίων συμπληρώθηκαν οι οικείοι κωδικοί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω έγγραφα/προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, η ΔΟΥ Έδεσσας, λαμβάνοντας υπόψη και αξιοποιώντας τα αποτελέσματα της ως άνω Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ, ομαδοποίησε τις κάτωθι αναπιολόγητες πιστώσεις και κατέληξε στο εξής πόρισμα:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR410172.....	10/04/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	460.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR4101.....	10/04/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	294.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR4101.....	10/04/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	294.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR410.....	10/04/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	760.20	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	17/04/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ - -	451.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	02/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.313,45	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	02/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.521.14	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	02/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	434.04	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	07/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	300.51	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	07/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.371.20	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΕΘΝΙΚΗ	GR15.....	11/05/2018	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.300.00	.....
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	17/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	769.63	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	30/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	680.10	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	30/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.075.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	30/05/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.075.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	06/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.040.10	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	290.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	435.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	990.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	564.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	615.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	410.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	486.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	21/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.530.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	25/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	450.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ

ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	25/06/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	900.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR41017.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	900.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1,161.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	350.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	350.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1,625.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	975.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	350.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	03/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1,258.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	900.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	860.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR4101.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Δ/ΣΜΟ	860.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1,225.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1,225.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	960.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	960.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	860.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	960.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	02/08/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.942.54	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	02/08/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	2.942.54	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	15/10/2018	ΜΕΤΑΦ. ΣΕ Λ/ΣΜΟ 3ου	35.000.00	...../ΤΑΞΙΔΙΑ
EUROBANK	.....	15/10/2018	ΜΕΤΑΦ. ΣΕ Λ/ΣΜΟ 3ου	13.410,00	...../ΤΑΞΙΔΙΑ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	22/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	630.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ...	.....	22/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.213.58	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	G.....	22/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	260.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	22/01/2020	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	440.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.885.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	994.71	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	947.92	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ
ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/01/2020	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ Λ/ΣΜΟ	1.880.00	ΚΕΡΔΗ ΟΠΑΠ

Από την επεξεργασία των ανωτέρω πιστώσεων, βάσει και των διευκρινήσεων που παρείχε ο προσφεύγων στο ΣΔΟΕ Μακεδονίας, ο έλεγχος της ΔΟΥ Έδεσσας κατέληξε στα κάτωθι:

1) Κέρδη ΟΠΑΠ

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
2018	47.378,25€
2020	8.251,21€

Για τα ως άνω κέρδη από τον ΟΠΑΠ, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, ήτοι 1) ονομαστική βεβαίωση καταβληθέντος κέρδους από τον ΟΠΑΠ και 2) αποδεικτικά για την έκδοση βεβαίωσης κέρδους για τα υπό κρίση ποσά. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα ποσά, κατά το μέρος τουλάχιστον που αυτά

συμπεριλήφθηκαν στον κωδικό 781 του πίνακα 6 των υπό κρίση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον έλεγχο, το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα προβλεπόμενα έγγραφα για την αναγνώριση εισπραχής χρηματικού ποσού ως κέρδος από τυχερά παίγνια του ΟΠΑΠ, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν ταυτοποιείται το ποσό που καταχωρήθηκε στον κωδικό 781 του πίνακα 6 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με το αντίστοιχο ανά έτος ύψος τραπεζικών πιστώσεων, που όπως επικαλέστηκε ο προσφεύγων, προέρχονται από καταθέσεις κερδών ΟΠΑΠ, ενισχύει το γεγονός ότι πρόκειται για πρακτική τεχνητής διευθέτησης με σκοπό την αιτιολόγηση και κατ'επέκταση νομιμοποίηση χρηματικών ποσών άγνωστης πηγής ή προέλευσης.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου, έχουν εν προκειμένω εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022, οι ανωτέρω πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ.4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

2)Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι την 15-10-2018 μεταφέρθηκαν τα ποσά των 35.000,00€ και 13.410,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας «..... ΟΕ», με έδρα τη Γλυφάδα Αττικής.

Από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η ως άνω εταιρία (..... ΟΕ), κατόπιν κλήσης της από το ΣΔΟΕ Μακεδονίας, διαπιστώθηκε ότι η μεταφορά των χρημάτων πράγματι έλαβε χώρα, αλλά αφορούσε την εξόφληση τουριστικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο και κατονόμασε η εταιρία τουριστικών υπηρεσιών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιείται επαγγελματικά ως μεσάζοντας τουριστικού πρακτορείου και χρησιμοποιώντας τον ΜΣΚΚ για το επάγγελμα «Πρακτορείο τουρισμού και ταξιδιών (προμήθεια από πωλήσεις εισιτηρίων)» (28%) προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη που αποτελεί την αμοιβή του προσφεύγοντα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, ήτοι 13.554,80€ (48.410,00€*28%)

Παρατίθενται συγκεντρωτικά τα ευρήματα του ελέγχου ως εξής:

Φορολογικό Έτος	Προσαύξηση Περιουσίας	Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	Μη αναγνώριση κωδικού 781
2018	47.378,25	13.554,80	0,00
2019	0,00	0,00	1.200,00
2020	8.251,21	0,00	6.698,58

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου και εντεύθεν αδυναμία αποτελεσματικής άμυνάς του. Ο πίνακας των τραπεζικών συναλλαγών, στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος προκειμένου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, είναι εντελώς δυσανάγνωστος και ο προσφεύγων αδυνατεί να καταλάβει ποιες είναι οι επίμαχες συναλλαγές για να τις αιτιολογήσει.

2) Εσφαλμένος προσδιορισμός εσόδων έτους 2018 και μη νόμιμη η μη λήψη υπόψη των κερδών από τον ΟΠΑΠ έτους 2020. Να τροποποιηθεί α) η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ώστε να μην συνυπολογιστεί το ποσό των 47.378,25€ ως προσαύξηση περιουσίας και εισόδημα και β) η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ώστε να συνυπολογιστούν τα ανωτέρω ποσά ως νόμιμα κέρδη.

3) Μη νόμιμη και χωρίς αιτιολογία η κρίση του ελέγχου και αοριστία των εκθέσεων ελέγχου σχετικά με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο έλεγχος αυθαίρετα και με βάση «υποψίες» έκρινε ότι δραστηριοποιείται επαγγελματικά ως μεσάζων τουριστικού πρακτορείου. Τα ποσά που μεταφέρθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας «..... ΟΕ» αφορούν σε ταξίδια που πραγματοποίησε ο ίδιος με τους φίλους του (περίπου 20) για την παρακολούθηση ποδοσφαιρικών αγώνων στο εξωτερικό. Οι εκάστοτε συμμετέχοντες έδιναν στον προσφεύγοντα την αξία της συμμετοχής τους, την οποία κατέβαλε απευθείας στο τουριστικό γραφείο. Δεν αποδεικνύεται ότι λειτουργούσε ως μεσάζων καθώς α) δεν διέθετε υποδομή, β) δεν υπάρχει συστηματική διενέργεια πράξεων, γ) δεν αποδεικνύεται ο σκοπός της επίτευξης κέρδους (Ε 2031/26-04-2023), δ) δεν κατονομάζονται στην έκθεση ελέγχου οι πράξεις διαμεσολάβησης, ε) ο έλεγχος βασίζεται σε υποψίες και στ) δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ποια ήταν τα πακέτα διακοπών που αφορούσαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 παρ.3 Ν 4172/2013. Πρέπει να ακυρωθεί α) η με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ώστε να μην συνυπολογιστεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και β) η με αριθμό/2024 πράξη επιβολής προστίμου.

4) Μη νόμιμος ο υπολογισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Εφόσον απορριφθεί ο τρίτος λόγος της προσφυγής, εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε το συνολικό ποσό ως κέρδος και εφάρμοσε επί αυτού τον συντελεστή 28%. Οι σχετικές προμήθειες κυμαίνονται το πολύ έως 5% και επί αυτού πρέπει να υπολογιστεί το καθαρό κέρδος.

5) Έλλειψη αιτιολογίας ως προς την με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται καμία αιτιολογία σχετικά με το πως ο έλεγχος οδηγήθηκε στην έκδοση της εν λόγω πράξης.

6) Παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω έλλειψης προηγούμενης ακρόασης.

7) Μη σύνταξη εκθέσεων κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων (τυπική πλημμέλεια). Δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης των εγγράφων του, που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο.

8)Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου πριν τη διενέργεια του ελέγχου (τυπική πλημμέλεια).

9)Υπέρβαση της διάρκειας, του αντικειμένου και των ορίων της εντολής ελέγχου.

10)Αναφορά εσφαλμένης εντολής ελέγχου στις καταλογιστικές πράξεις (αναφορά/25-06-2024 αντί του ορθού/20-02-2024).

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογική Διαδικασίας «.....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 77 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν 5104/2024 «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. [4987/2022](#) (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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

«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.

[...]

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1.** Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή

της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

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.

4. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία 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.....

5.4 Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 [...] 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνεται πίνακας με τραπεζικές συναλλαγές, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ο εν λόγω πίνακας είναι δυσανάγνωστος και σε καμία περίπτωση δεν είναι σε θέση να καταλάβει ποιες τραπεζικές κινήσεις έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, ώστε να είναι σε θέση να αιτιολογήσει χωριστά κάθε μια τραπεζική κίνηση.

Επειδή, η Επιχειρησιακή Διεύθυνση ΣΔΟΕ Μακεδονίας, Υποδιεύθυνση Α΄, Τμήμα Ειδικών Υποθέσεων και Ερευνών, διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα, στα πλαίσια του με αριθμό 67/2011 Πληροφοριακού Δελτίου και κατόπιν της με αριθμό 665/478642 εντολής ελέγχου του Διευθυντή της ως άνω Υπηρεσίας. Ο ως άνω έλεγχος προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και, μετά από επεξεργασία, στον εντοπισμό των τραπεζικών συναλλαγών που αποτελούν πρωτογενείς εισροές, δηλαδή χρηματικά διαθέσιμα που πιστώθηκαν για πρώτη φορά στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα τα οποία συνιστούν φορολογητέο εισόδημα. Επιπλέον, ο έλεγχος ζήτησε από τα τραπεζικά ιδρύματα να ενημερωθεί σχετικά με την προέλευση των εισερχόμενων χρηματικών ποσών, αλλά και αναφορικά με τον προορισμό των μεταφορών μεγάλων χρηματικών ποσών σε τρίτους. Ακολούθως, βάσει των διαπιστώσεων που προέκυψαν από την επεξεργασία των εισροών και εκροών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, συντάχθηκε σχετικός πίνακας τραπεζικών συναλλαγών και κλήθηκε ο προσφεύγων για παροχή εξηγήσεων-διευκρινήσεων για τις συγκεκριμένες τραπεζικές συναλλαγές. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση και προσκόμισε τον με αριθμό πρωτ.

εισερχομένου/19-09-2023 φάκελο με έγγραφα προς αιτιολόγηση των τραπεζικών συναλλαγών που αναφέρονται στον εν λόγω πίνακα.

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας, ακολουθώντας τη διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2018, κοινοποίησε στον ήδη προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ...../15-05-2024 αίτημα της φορολογικής αρχής προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα δικαιολογητικά εγγραφής, βάσει των οποίων συμπληρώθηκαν οι οικείοι κωδικοί στις δηλώσεις που υπέβαλε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα της φορολογικής αρχής και ο έλεγχος υιοθέτησε τα διαλαμβανόμενα στην προαναφερθείσα Πληροφοριακή Έκθεση του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, από την ανάκτηση των τραπεζικών συναλλαγών και τις διευκρινήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων όχι μόνο είχε λάβει ασφαλή γνώση των υπό διερεύνηση τραπεζικών συναλλαγών, αλλά παρείχε και διευκρινήσεις επί αυτών, τις οποίες ο υπό κρίση έλεγχος υιοθέτησε. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τη υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα κέρδη από τον ΟΠΑΠ. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι είχε δηλώσει κέρδη από στοίχημα ύψους 47.378,25€ κατά το φορολογικό έτος 2018 και ότι εσφαλμένα θεώρησε το εν λόγω ποσό ως προσαύξηση περιουσίας και το συνυπολόγισε στο εισόδημα της χρήσης.

Επειδή, από την επισκόπηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα, προκύπτει ότι δεν δήλωσε κανένα ποσό στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1, ήτοι κέρδη από παιχνίδια του ΟΠΑΠ.

Ο ίδιος, κατόπιν κλήσης του από το ΣΔΟΕ Μακεδονίας, είχε αιτιολογήσει τις υπό κρίση πιστώσεις ως κέρδη από τον ΟΠΑΠ. Ωστόσο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αποτελούν κέρδη από παιχνίδια του ΟΠΑΠ, αντιθέτως δεν αιτιολογεί καν τις εν λόγω πιστώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε και δεν απέδειξε την πηγή και την αιτία των πιστώσεων του φορολογικού έτους 2018, συνολικού ύψους 47.378,25€, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα πιστωθέντα στον τραπεζικό του λογαριασμό κατά το φορολογικό έτος 2020, αφορούν κέρδη από παιχνίδια του ΟΠΑΠ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

α)τραπεζικά έγγραφα, από τα οποία προκύπτει η μεταφορά ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό του ΟΠΑΠ, στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό,

β)εκτυπώσεις από τις ηλεκτρονικές μηχανές των Πρακτορείων ΟΠΑΠ με την ένδειξη «Αίτηση πληρωμής-Αντίτυπο για βεβαίωση κέρδους», στις οποίες αποτυπώνονται 1)το ονοματεπώνυμο του κερδίζοντος, 2)το παιχνίδι που αφορά το κέρδος, 3)ο αριθμός του κερδίζοντος δελτίου, 4)το πληρωτέο ποσό, 5)τα μικτά κέρδη και 6) ο παρακρατηθείς φόρος και

γ)όλα τα κερδίζοντα δελτία παιχνιδιών του ΟΠΑΠ.

Επειδή, από την επισκόπηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προσφεύγοντα, προκύπτει ότι είχε δηλώσει στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 το ποσό των 6.698,58€.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

α)τραπεζικά έγγραφα, από τα οποία προκύπτει η μεταφορά ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό του ΟΠΑΠ, στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό,

β)εκτυπώσεις από τις ηλεκτρονικές μηχανές των Πρακτορείων ΟΠΑΠ με την ένδειξη «Αίτηση πληρωμής-Αντίτυπο για βεβαίωση κέρδους», στις οποίες αποτυπώνονται 1)το ονοματεπώνυμο του κερδίζοντος, 2)το παιχνίδι που αφορά το κέρδος, 3)ο αριθμός του κερδίζοντος δελτίου, 4)το πληρωτέο ποσό, 5)τα μικτά κέρδη και 6) ο παρακρατηθείς φόρος και

γ)όλα τα κερδίζοντα δελτία παιχνιδιών του ΟΠΑΠ.

Επειδή, τα παραπάνω έγγραφα αιτιολογούν τις παρακάτω πιστώσεις του φορολογικού έτους 2020:

Ημερομηνία Πίστωσης	Αριθμός και ημερομηνία κερδίζοντος λαχείου	Ποσό
28-01-2020	...../23-01-2020	1.880,00€
28-01-2020	...../25-01-2020	994,71€
28-01-2020	...../25-01-2020	947,92€
28-01-2020	...../25-01-2020	1.885,00€
Σύνολο		5.707,63€

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει η πηγή και η αιτία των ως άνω πιστώσεων, οι οποίες δε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και ο σχετικός ισχυρισμός, ως προς τις συγκεκριμένες πιστώσεις, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο έλεγχος είχε αφαιρέσει από τον κωδικό 781 το ποσό των 6.698,58€, καθώς ο προσφεύγων δεν είχε τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την αιτιολόγηση του ποσού που είχε αναγράψει στον εν λόγω κωδικό. Δεδομένου ότι, για το φορολογικό έτος 2020, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ονομαστική βεβαίωση καταβληθέντος κέρδους από τον ΟΠΑΠ, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με την αναγραφή του ως άνω ποσού των 5.707,63€ στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη και χωρίς αιτιολογία η κρίση του ελέγχου σχετικά με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας από τον ίδιο.

Επειδή, την 15-10-2018 ο προσφεύγων προέβη στη μεταφορά του ποσού των 48.410,00€ (35.000,00€ και 13.410,00€) στο λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ». Ο προσφεύγων, προφορικά ισχυρίσθηκε στο ΣΔΟΕ Μακεδονίας ότι οι εν λόγω μεταφορές αφορούν πληρωμή πραγματοποιηθέντων τουριστικών ταξιδιών από την οικογένειά του.

Επειδή, το ΣΔΟΕ Μακεδονίας απέστειλε στην ως άνω εταιρεία την με αριθμό πρωτ...../17-10-2023 πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων και εγγράφων που να αποδεικνύουν την πληρωμή και πραγματοποίηση τουριστικών ταξιδιών από τον ήδη προσφεύγοντα. Η εταιρεία με την επωνυμία «..... ΟΕ», με τα με αριθμό πρωτ. εισερχομένου και/01-11-2023 έγγραφά της, επισήμανε ότι ο προσφεύγων δεν είναι πελάτης του γραφείου της και οι δυο καταθέσεις που έγιναν από αυτόν αφορούν τον πελάτη τους Μάλιστα έστειλε στο ΣΔΟΕ Μακεδονίας και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία στο όνομα του κου και αφορούν την πώληση εισιτηρίων και υπηρεσιών διαμονής. Η ως άνω δραστηριότητα στοιχειοθετεί την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας από τον προσφεύγοντα με σκοπό την αποκόμιση κέρδους.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά αυτά αφορούν σε ταξίδια που πραγματοποίησε με τους φίλους του (περίπου 20 τον αριθμό) για την παρακολούθηση ποδοσφαιρικών αγώνων στο εξωτερικό. Οι εκάστοτε συμμετέχοντες στο ταξίδι έδιναν στον προσφεύγοντα την αξία της συμμετοχής τους, την οποία ο ίδιος κατέβαλε απευθείας στο τουριστικό γραφείο. Ωστόσο, δεν προσκομίζει τίποτα που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του, αντίθετα η κατάθεση του ποσού των 48.410,00€ μέσα σε μια μέρα (35.000,00€ και 13.410,00€) καταρρίπτει τον ισχυρισμό του ότι κατέβαλε απευθείας την αξία της συμμετοχής κάθε συμμετέχοντα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του επιβλήθηκε το πρόστιμο περί μη έναρξης δραστηριότητας και μη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν 4987/2022: «1α..... β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού 5 περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.... Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν 4987/2022: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 το άρθρο 3§§1, 5 &12 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή 6 φορολογικών δηλώσεων..... 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματός της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης

φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν 4987/2022 «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:
α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1, ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1, ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ..... ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα

Λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την 8 αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.....».

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας εκ μέρους του προσφεύγοντα δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 21/08/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επικουρικά ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος εφάρμοσε τον ΜΣΚΚ επί του ποσού των 48.410,00€, καθώς ο προσδιορισμός του υποτιθέμενου κέρδους από τη διαμεσολάβηση που φέρεται να έκανε πρέπει να υπολογιστεί επί προμήθειας ύψους το πολύ 5% επί του ποσού των 48.410,00€.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: [...]

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

Επειδή, με την Εγκύκλιο 2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

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

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. [...]

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

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

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ.6 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιοδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους (28%) που η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας εφάρμοσε επί του ποσού των 48.410,00€ προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα από την εν λόγω δραστηριότητα, αντλήθηκε από τα δεδομένα των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ 1004/2006) που χρησιμοποιούνταν από τις φορολογικές αρχές στις χρήσεις πριν από την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 και κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω είναι έκδηλο ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή ότι κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντα δεν έλαβε υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε 2015/2020), προκειμένου να καταλήξει στο συντελεστή που πρέπει να εφαρμοσθεί για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εν λόγω δραστηριότητας.

Συνεπώς, ελλείπει άλλων στοιχείων, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί προμήθειας ποσοστού 5% επί του ποσού των 48.410,00€, ήτοι κέρδος ύψους 2.420,50€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με αριθμό 387/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, πρέπει να ακυρωθεί λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προκύπτει ότι ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 το ποσό των 1.200,00€, ήτοι ως κέρδη από τυχερά παιχνίδια. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο που να αιτιολογεί τη συμπλήρωση του εν λόγω κωδικού, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω φορολογικού έτους και ο έλεγχος διέγραψε το δηλωθέν ποσό από τον εν λόγω κωδικό. Επιπλέον, με την με αριθμό/2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δεν προκύπτει ποσό καταλογισμού.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας της με αριθμό/2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν

από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων

καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν 5104/2024 «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1076/02-05-2024
«Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β` 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και.....

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή

σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκακοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν 5104/2024, «3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 33 παρ.1 του Ν 5104/2024, η υποχρέωση της

διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Έδεσσας το με αριθμό/03-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά φορολογικό έτος. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 5104/2024.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή ανάρτησε την 03-07-2024, στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο Taxis, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου. Την ίδια ημέρα απεστάλη μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ([.....](#)), ενώ από το σχετικό πιστοποιητικό ανάρτησης προκύπτει η ημερομηνία, η ώρα αποστολής και η κατάσταση του email (Ημερομηνία αποστολής 03-07-2024, ώρα 09:15:24, κατάσταση email: απεσταλμένο).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ «2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα άρθρο 29 παρ.3&4 του Ν 5104/2024 «3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με το Πληροφοριακό Σύστημα Μητρώου της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας και συνεπώς δεν τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) προκειμένου αυτά να κατασχεθούν. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις σχετικές προσκλήσεις της ΔΟΥ Έδεσσας και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο-έγγραφο και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/2018, ορίζεται ότι «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.».

Επειδή, η φορολογική αρχή ανάρτησε την 27-03-2024, στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο Taxis, το με αριθμό πρωτ...../27-03-2024 έγγραφο με τίτλο «Κοινοποίηση Εντολής Ελέγχου». Με το εν λόγω έγγραφο του γνωστοποιήθηκε η έκδοση εντολής ελέγχου με αριθμό/20-02-2024 και η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Την ίδια ημέρα απεστάλη μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (.....@gmail.com), ενώ από το σχετικό πιστοποιητικό ανάρτησης προκύπτει η ημερομηνία, η ώρα αποστολής και η κατάσταση του email (Ημερομηνία αποστολής 27-03-2024, ώρα 13:15:30, κατάσταση email: απεσταλμένο).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη **της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «*Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...*». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη που να οφείλεται στην μη κοινοποίηση, κατά τον ίδιο και σε αντίθεση με όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα, της εντολής ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον ένατο και δέκατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4987/2022 «*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, από τη ΔΟΥ Έδεσσας εκδόθηκε η με αριθμό/20-02-2024 εντολή ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος, με ελεγχόμενα έτη τα 2018 έως 2020 και διάρκεια του ελέγχου έως 31-12-2025. Ακολούθως και ενώ είχε ξεκινήσει η ελεγκτική διαδικασία (κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 την 15-05-2024), η ως άνω εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε με την με αριθμό/25-06-2024 εντολή ελέγχου. Η τροποποίηση αφορούσε τα είδη της φορολογίας, καθώς προστέθηκε στον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και ο έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 21-08-2024, δεν υπήρξε υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου, το αντικείμενο του ελέγχου ήταν αυτό ακριβώς που ορίστηκε με την με αριθμό/25-06-2024 εντολή ελέγχου, η οποία και ορθά αναγράφεται επί των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 14-10-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και

Α)την τροποποίηση της με αριθμό/21-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Β)την επικύρωση της με αριθμό/21-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Γ)την τροποποίηση της με αριθμό/21-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Δ)Την επικύρωση της με αριθμό/21-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1) Υπ'αριθμ...../21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο	υπόχρεου	8.099,84	69.032,89	57.898,59	49.798,75

εισόδημα	συζύγου	2.712,20	2.712,20	2.712,20	
Πιστωτικό ποσό φόρου		7,74			7,74
Χρεωστικό ποσό φόρου			18.723,95	16.159,59	16.159,59
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ				8.083,67	8.083,67
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			3.563,96	2.668,39	2.668,39
Τέλος επιτηδεύματος			650,00	650,00	650,00
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο φόρων για επιστροφή		7,74	32.303,76	27.561,65	27.569,39

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

2) Υπ' αριθμ...../21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Υπ' αριθμ...../21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό φόρου για καταβολή	0,00€	0,00€

3) Υπ' αριθμ...../21-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	3.016,82	11.268,03	5.560,40	2.543,58
	συζύγου	3.020,02	3.020,02	3.020,02	
Πιστωτικό ποσό φόρου		4,97			4,97
Χρεωστικό ποσό φόρου			2.717,92	834,41	834,41
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			1.361,45	419,69	419,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο φόρων για επιστροφή		4,97	4.079,37	1.254,10	1.259,19

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

4) Υπ' αριθμ...../21-08-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Αριθμός Πράξης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	2.600,00€	2.600,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.