



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31/03/2025

Αριθμός απόφασης: 835

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκουκατά των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

- Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.
- Δ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019.
- Ε) Με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ.53 ν.5104/2024, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.
6. Την με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 120.512,99 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 74.951,79 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.390,57 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **197.267,11 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 260.331,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 166.100,69 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 71.869,98 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **498.302,06 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 26.792,11 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 13.396,07 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **40.188,18 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 19.146,61 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 9.573,31 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **28.719,92 €**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ.53 ν.5104/2024, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαχειριστικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00 €** λόγω μη ανταπόκρισης σε αιτήματα παροχής πληροφοριών.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από θεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του ελεγχόμενου, του οποίου η κύρια δραστηριότητα ήταν η ΠΑΡΟΧΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΙΣΩΝ, για την περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2019, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ έγγραφο την ως άνω εντολή ελέγχου και την Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ακολούθως κοινοποίησε στις με τα με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ και ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ έγγραφα τα Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και δικαιολόγηση πιστώσεων αντίστοιχα, του άρθρου 14 του ν.4987/2022.

Καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα, η ελεγκτική αρχή προέβη σε ανάρτηση των Αιτημάτων για δεύτερη φορά στις Μέχρι την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο στον έλεγχο.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέστειλε τα κάτωθι Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών προς τρίτους, του άρθρου 15 ν.4987/2022:

- Το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ προς τον δικηγορικό σύλλογο Αθηνών.
- Το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ προς την Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων Τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών με άλλες Δικαιοδοσίες.
- Το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχει συνταχθεί πληροφοριακό δελτίο για λήψη από τον προσφεύγοντα πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 20.850,00 € και συνολικής αξίας ΦΠΑ 5.004,00 €, για το φορολογικό έτος 2019, εκδόσεως της εταιρίαςως ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Η σχετική έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επιπλέον, με το με αριθμό πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή η από πορισματική αναφορά της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας “Για τα ελεγχόμενα έτη 2017 – 2018, από την ανάλυση των τραπεζικών στοιχείων και την αντιπαραβολή τους με τα φορολογικά και λοιπά δεδομένα του ελεγχόμενου δεν προέκυψαν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από

εγκληματικές δραστηριότητες. Ωστόσο στις ελεγχόμενες χρήσεις προκύπτουν, σε πολλές περιπτώσεις, φορολογικές παραβάσεις όσον αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και κατ' επέκταση σοβαρές ανακρίβειες στα δηλωθέντα εισοδήματα και στον αποδοθέντα Φ.Π.Α.”

Εξ αιτίας της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος στον έλεγχο, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Ζητήθηκε το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και προσδιορίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις, για τις οποίες ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα επεξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Για τις πιστώσεις του φορολογικού έτους 2018 αξιοποιήθηκε η από πορισματική αναφορά της Δ.Ε.Ο.Ε..

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα, με συνέπεια τον χαρακτηρισμό του συνόλου των αιτηθέντων πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ήτοι πιστώσεις φορολογικού έτους 2018 συνολικής αξίας 187.729,34 € και φορολογικού έτους 2019 συνολικής αξίας 574.058,62 €, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 22-34 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν βάσει των παρακάτω διαθέσιμων στοιχείων, στο ποσό των 158.441,99 € για το φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 248.569,82 € για το φορολογικό έτος 2019, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
ΜΥΦ αντισυμβαλλόμενων	ΜΥΦ προσφεύγοντος	Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ	Δήλωση Φ.Ε.	Κατάσταση γραμματίων προείσπραξης παραστάσεων στα δικαστήρια	Αποδοχές βάσει ηλεκτρ. αρχείων εργοδοτών - φορέων
107.680,81	148.288,76	137.935,01	139.285,01	46.546,50	122.823,94

Με την από πορισματική αναφορά της Δ.Ε.Ο.Ε. διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 12.590,00 € (15 πιστώσεις), ήτοι καθαρής αξίας 10.153,23 €.

Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν στο ποσό των **158.441,99 € (148.288,76 € + 10.153,23 €)**.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019					
ΜΥΦ αντισυμβαλλόμενων	ΜΥΦ προσφεύγοντος	Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ	Δήλωση Φ.Ε.	Κατάσταση γραμματίων προείσπραξης παραστάσεων στα δικαστήρια	Αποδοχές βάσει ηλεκτρ. αρχείων εργοδοτών - φορέων
248.569,82	225.565,10	228.527,65	221.185,10	20.621,50	244.280,18

Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών του προσφεύγοντος από τα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα, λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών του αρχείων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013, με συνέπεια τη διαμόρφωση των φορολογητέων κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κάτωθι:

Ανάλυση	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	139.285,01	158.441,99	221.185,10	248.569,82
Δαπάνες	193.394,63	0,00	130.153,16	0,00
Καθαρά κέρδη	-54.109,62	158.441,99	91.031,94	248.569,82
Δαπάνες μη εκπιπόμενες	78.718,54	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	24.608,92	158.441,99	91.031,94	248.569,82

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	24.608,92	158.441,99	91.031,94	248.569,82
Προσαύξηση περιουσίας	-	187.729,34	-	574.058,62
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	24.608,92	346.171,33	91.031,94	822.628,44

Επίσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την αναγραφείσα στη δήλωση εισοδήματος (κωδ. 787) ανάλωση κεφαλαίου ποσού 18.950,00 € στο φορολογικό έτος 2018 και ποσού 53.100,00 € στο φορολογικό έτος 2019, καθώς και (κωδ. 781) χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων ποσού 6.000,00 € στο φορολογικό έτος 2019 καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, οι φορολογητέες εκροές και εισροές διαμορφώθηκαν ως εξής:

Ανάλυση	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018 - 31/12/2018		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019 - 31/12/2019	
Αξία φορολογητέων εκροών	137.988,70	158.495,68	228.527,65	248.569,82
Αξία φορολογητέων εισροών	102.875,67	0,00	59.173,07	0,00
Φόρος εκροών	33.117,29	38.038,97	54.846,64	59.656,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	35.721,51	11.246,86	54.846,64	40.510,15

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Κλήση προς Ακρόαση, οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φ.Ε. και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019 καθώς και ο καταλογισμός προστίμου μη ανταπόκρισης στα αιτήματα του άρθρου 14 του ν.5104/2024, ποσού 250,00 €.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε.- Κλήση προς Ακρόαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αυθαίρετη, ανατιολόγητη και μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής.
- Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) **εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]»

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την

ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:

«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 την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον

φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν .4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«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 33 του ν.5104/2024:

«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.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν θεμελίωσε με σαφήνεια και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τις παραβάσεις που του αποδίδει και ότι οι δαπάνες που δεν αναγνώρισε στο σύνολό τους ως εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας πραγματοποιήθηκαν για την επίτευξη του επιχειρηματικού του σκοπού.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ και ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ Αιτήματα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων και την παροχή εξηγήσεων αναφορικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, τα εισοδήματά του προσδιορίστηκαν με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Επειδή, όπως αναλύεται ανωτέρω και σύμφωνα με τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την από Πορισματική Αναφορά της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.), ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος έγινε βάσει των τραπεζικών στοιχείων που αντλήθηκαν από την εφαρμογή Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π. άρθρου 62 ν.4170/2013 και τα οποία καταγράφονται με πληρότητα στις ως άνω εκθέσεις, των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ), και των κείμενων φορολογικών διατάξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές διότι εκδόθηκαν χωρίς να τηρηθεί η νόμιμη προϋπόθεση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος).

Επειδή, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα μέσω της εφαρμογής e-Κοινοποίηση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.5104/2024, το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Κλήση προς Ακρόαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, στις, καθώς και τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Ε. και ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Με το εν λόγω Σ.Δ.Ε. ενημερώθηκε ο προσφεύγων και για τον καταλογισμό του προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 λόγω μη ανταπόκρισης στα αιτήματα του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, ποσού 250,00 €.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο εκ των λογιστικών του αρχείων ούτε προσκομίζει ή επικαλείται στοιχεία για την αιτιολόγηση των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

Δ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

Ε) Με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ν.5104/2024, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2024.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	25.186,44	346.748,85	346.748,85	321.562,41
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	28.695,16			120.512,99
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		91.817,83	91.817,83	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	18,00	18,00	18,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	3,60	3,60	3,60	
Πρόστ. φόρου άρ. 54 ν.5104/2024		74.951,79	74.951,79	74.951,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	435,32	29.825,89	29.825,89	29.390,57
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		197.267,11	197.267,11	197.267,11

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	137.988,70	158.495,68	158.495,68	20.506,98
Αξία φορολογητέων εισροών	102.875,67	-	-	102.875,67
Φόρος εκροών	33.117,29	38.038,97	38.038,97	4.921,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	35.721,51	11.246,86	11.246,86	24.474,65
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.604,22			2.604,22
Τελικό χρεωστικό υπόλοιπο		26.792,11	26.792,11	26.792,11
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024		13.396,07	13.396,07	13.396,07
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		40.188,18	40.188,18	40.188,18
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.604,22			2.604,22

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	91.033,03	822.629,53	822.629,53	731.596,50
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	15.293,38			260.331,39
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		245.038,01	245.038,01	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ				
Πρόστ. φόρου άρ. 54 ν.5104/2024		166.100,69	166.100,69	166.100,69
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.543,97	77.413,95	77.413,95	71.869,98
Τέλος επιτηδεύματος	700,00	700,00	700,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		489.252,65	489.252,65	498.302,06
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για επιστροφή	9.049,41			

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	228.527,65	248.569,82	248.569,82	20.042,17
Αξία φορολογητέων εισροών	59.173,07			59.173,07
Φόρος εκροών	54.846,64	59.656,76	59.656,76	4.810,12
Υπόλοιπο φόρου εισροών	54.846,64	40.510,15	40.510,15	14.336,49
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Τελικό χρεωστικό υπόλοιπο		19.146,61	19.146,61	19.146,61
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024		9.573,31	9.573,31	9.573,31
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				

Σύνολο φόρου για καταβολή		28.719,92	28.719,92	28.719,92
---------------------------	--	-----------	-----------	-----------

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2024

Η με αριθμό Π.Ε.Π. αρ.53 ν.5104/2024

250,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.