



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1635

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 κατάθεσης **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:

Α) υπ' αριθ. /18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) υπ' αριθ. /18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) υπ' αριθ...../18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 24-01-2025 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ποσού 11.115,64€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 5.557,82€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 979,54€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους **17.653,00€**.

Με την υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ποσού 1.715,89€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 857,95€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους **2.573,84€**.

Με την υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, ωστόσο το υπολοίπου φόρου για έκπτωση μειώθηκε από 14.225,75€ σε 10.873,69€, ήτοι μειώθηκε κατά το ποσό των 3.352,06€.

Με την υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, ωστόσο το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση μειώθηκε από 11.706,13€ σε 6.430,04€, ήτοι μειώθηκε κατά το ποσό των 5.276,09€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./18-06-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αριθμό/18-06-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων», και ημερομηνία έναρξης 03/05/2018, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ/28-12-2021 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα Διαβίβαση υποθέσεων με Σχετιζόμενο το με αριθ. πρωτ./...../12-θ'26.07.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων Σωμάτων Ασφαλείας — Τμήμα Ερευνών & Δίωξης του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη (αριθ. πρωτ. εισερχόμενου ΔΕΛΕΙ 2021 ΕΜΠ/28.7.2021 στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών).

Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1033/2014 και τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αιτήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα, από 1/1/2018 έως 31/12/2019 και αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων - καταθέσεων που εξευρίσκονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τις υπό έλεγχο διαχειριστικές περιόδους, καλώντας τον να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις καρτέλες των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντα και το «Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» («Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.»), για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019, εξέτασε τις καταθέσεις χρηματικών ποσών με οποιονδήποτε τρόπο κι αν αυτές διενεργήθηκαν (μετρητών, επιταγών, επώνυμων και ανώνυμων, σε όλους τους λογαριασμούς των οποίων ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος).

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα εισοδήματα του προσφεύγοντα και κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης των κινήσεων του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών του, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **65.085,00€** για το φορολογικό έτος 2018 και συνολικού ποσού **70.502,00€** για το φορολογικό έτος 2019 (πίνακες σελίδων 16-20 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), οι οποίες δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά του.

Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2018 κρίθηκε ότι κινήσεις συνολικού ποσού 2.104,00€ συνιστούν εισόδημα από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία (προσαύξηση περιουσίας) και ότι πιστώσεις συνολικού ποσού 62.981,00€ (65.085,00-2.104,00) συνιστούν μη δηλωθέντα έσοδα από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2019 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κινήσεις συνολικού ποσού 2.920,00€ συνιστούν αδήλωτα έσοδα ενοικίων και με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του έκρινε ότι πιστώσεις/καταθέσεις συνολικού ποσού 36.681,99€ (ήτοι 70.502,00€ μείον 2.920,00 αδήλωτα ενοίκια, μείον δηλωθέντα έσοδα έτους 30.900,01€) συνιστούν μη δηλωθέντα έσοδα του προσφεύγοντα από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
1.	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΦΟΡΟΣ 33%)	2.100,00€
2.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΠΟΣΑ ΜΕ ΦΠΑ)	62.981,00€
ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ-ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ 2018		65.085,00€

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
1.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ	2.920,00€
2.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΠΟΣΑ ΜΕ ΦΠΑ)	67.582,00€ (δηλωθέντα 30.900,01 πλέον ΦΠΑ)
ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ-ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ 2019		70.502,00€

Επί των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκε το υπ' αριθ./12-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΙ/02-12-2024 Υπόμνημα, με συνημμένη κατάσταση δικαιολογητικών και σχετικό πίνακα αιτιολόγησης πιστώσεων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον πίνακα αιτιολόγησης πιστώσεων του προσφεύγοντα (σελ. 33-48 έκθεσης ελέγχου φορολ. εισοδήματος) κατέληξε στις παρακάτω συνολικές διαφορές για τα κρινόμενα έτη:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ 2018	ΠΟΣΑ
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ	13.001,00
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ (ΑΔΗΛΩΤΑ) ΕΝΟΙΚΙΑ	1.903,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΠΟΣΟ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	32.862,00
ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΦΠΑ	17.319,00
ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 2018 (65.085,00 - 13.001,00)	52.084,00€

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ 2019	ΠΟΣΑ
ΑΙΤΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ	14.480 17
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ (ΑΔΗΛΩΤΑ) ΕΝΟΙΚΙΑ	4.515,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΠΟΣΟ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	3.250,00
ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΦΠΑ	48.256,83
ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 2019 (70.502,00 - 14.480,17)	56.021,83€

Κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων τα αποτελέσματα βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν όπως παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ				
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ (ΦΟΡΟΣ 15%)	0	1.903,00	1.903,00€
2.	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ-ΠΟΣΟ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ (ΦΟΡΟΣ 33%)	0	32.862,00	32.862,00€
3.	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	0	(17.319,00)	17.319,00)
	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΥΦΑΙΡΕΣΗΣ ΦΠΑ 24%	0	13.966,93€+ΦΠΑ	13.966,93€
ΜΕΙΟΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΑΓΓ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 2018 ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ :19.515,75 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ: 3.356,28	22.872,03	22.872,03	0
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018 ΖΗΜΙΑ		22.872,03	8.905,10	(13.966,93)

ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΟΣΩΝ				
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ (ΦΟΡΟΣ 15%)	0	4.515,00	4.515,00€
2.	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ-ΠΟΣΟ ΑΓΝΩΣΤΟΥ ΠΗΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ (ΦΟΡΟΣ 33%)	0	3.250,00	3.250,00€
3.	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%	38.316,00	48.256,83	9.940,83
	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΥΦΑΙΡΕΣΗΣ ΦΠΑ 24%	30.900,01+ΦΠΑ	38.916,80+ΦΠΑ	8.016,79€
ΜΕΙΟΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΑΓΓ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 2019 ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ :22.192,27 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ: 6.392,96	28.585,23	28.585,23	0
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019 ΚΕΡΔΟΣ		2.314,78	10.331,57	8.016,79

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

- 1) Αυθαίρετο-ανατιπολόγητο και μη νόμιμο της κρίσεως της Φορολογικής Αρχής-έλλειψη ειδικής αιτιολογίας.
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «πρωτογενών πιστώσεων» τραπεζικών κινήσεων που συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προερχόμενων από προγενέστερες αναλήψεις.
- 3) Το άτυπο δάνειο μεταξύ των ιδιωτών.
- 4) Κατάφωρη παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον 2° και 3° ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και

την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 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 της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 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, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται:

«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, 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, κτλ.), 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. 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 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

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.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό

δύνανται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαι

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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, με την ΠΟΛ. 1033/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

Για το δανειοδότη, εφόσον δεν έχει δηλώσει στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος το ποσό του δανείου, συντρέχει υποχρέωση δήλωσής του με συμπληρωματική δήλωση (άρ.17 ΚΦΕ), προκειμένου να ελεγχθεί εάν είχε τη δυνατότητα να το καλύψει, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ.

Επισημαίνουμε ότι για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δάνεια, θα εξετάζεται πρώτα αν το δάνειο είναι πραγματικό. Εφόσον διαπιστώνεται ότι είναι εικονικό και εμφανίζεται για την καταστρατήγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»

Επειδή, με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο του ισχυρίζεται ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς για τα φορολογικά έτη 2018-2019 που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη δηλωθέντα έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα, αποτελούν επανακαταθέσεις ποσών προερχόμενων από προγενέστερες αναλήψεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΙ/02-12-2024 Υπόμνημα επί του με αριθ./12-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προσκόμισε στον έλεγχο κατάσταση δικαιολογητικών και σχετικό πίνακα αιτιολόγησης πιστώσεων, τα οποία αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να αιτιολογηθούν πιστώσεις συνολικού ποσού 13.001,00€ (ήτοι οι διαφορές του ελέγχου μειώθηκαν από 65.085,00€ σε 52.084,00€) για το φορολογικό έτος 2018, και πιστώσεις συνολικού ποσού 14.480,17€ (ήτοι οι διαφορές του ελέγχου μειώθηκαν

από 70.502,00€ σε 56.021,83€) για το φορολογικό έτος 2019, όπως περιγράφεται στο ιστορικό της παρούσας απόφασης (σελ. 3-4). Ο προσφεύγων, πέραν των παραπάνω στοιχείων που έθεσε στην διάθεση του ελέγχου με το υπόμνημά του, ουδέν άλλο στοιχείο προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Ως εκ τούτου ο 2^{ος} ισχυρισμός του θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο του επικαλείται άτυπο δάνειο μεταξύ των ιδιωτών, χωρίς ωστόσο να αναφέρει καμία πληροφορία και χωρίς να διευκρινίζει σε ποιο ακριβώς δάνειο αναφέρεται, παρά μόνο αναφέρεται σε αποφάσεις του ΣΤΕ ως προς την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου και σε διατάξεις του ΑΚ και του ΚΦΔ ως προς τα τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από την με ημερομηνία θεώρησης 18/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 33-40), ο προσφεύγων επικαλέστηκε την σύναψη του από 21-5-2018 άτοκου δανείου σε μετρητά ποσού 100.000,00€ με τον Πρεβέντη Μιχαήλ - Χρυσοβαλάντη. Ο ισχυρισμός αυτός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο καθώς :

1) Δεν είχε προσκομιστεί το επικαλούμενο από 21/05/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό από το οποίο να προκύπτει βέβαιη ημερομηνία και δεν είχε προσκομιστεί σχετική πληρωμή τελών χαρτοσήμου.

2) Δεν είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στην οικεία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2018 ως ληφθέν δάνειο, ως όφειλε, προκειμένου ο έλεγχος να κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του περί δανεισμού.

3) Στο προσκομιζόμενο στον έλεγχο Εξώδικο — Όχληση από 27/08/2019 αναγράφεται ότι ο δανειστής είναι κάτοικος Γερμανίας, ενώ τουλάχιστον από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 & 2018 προκύπτει διεύθυνση κατοικίας, ενώ δεν έχει επιλέξει τον κωδ. 319 «Είστε φορολ. κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούσθε να υποβάλλετε φορ. δήλωση στην Ελλάδα;».

4) Δεν προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι ο δανειστής και αναγραφόμενος κάτοικος Γερμανίας είχε την δυνατότητα κατοχής ενός τέτοιου ποσού ενώ στην Ελλάδα δηλώνει πολύ χαμηλά ποσά εισοδήματος από ενοίκια.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί δανεισμού, αλλά κατόπιν των προσκομιζόμενων στοιχείων ο έλεγχος θεώρησε το εν λόγω ποσό ως αγνώστου πηγής και προέλευσης και όχι από επαγγελματική δραστηριότητα, όπως είχε θεωρηθεί στο οικείο Σημείωμα Διαπιστώσεων για τον λόγο ότι δεν δηλώνονται την εν λόγω περίοδο δαπάνες βενζίνης (καθώς κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντα είναι οι υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων).

Επιπλέον, αναφέρουμε ότι δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να αποδεικνύεται και το πραγματικό γεγονός του δανεισμού, ήτοι τότε εδόθησαν τα χρήματα, από ποιο λογαριασμό κ.λπ..

Κατόπιν αυτών ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1^ο και 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

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

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. εκδόθηκε το υπ. αριθ./12.11.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του ΚΦΔ, το οποίο μετά των προσωρινών πράξεων, κοινοποιήθηκαν στην ηλεκτρονική διεύθυνση του προσφεύγοντα στις 12/11/2024. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω ΣΔΕ, κατέθεσε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ.

Αττικής το με αρ. πρωτ.ΕΙ/02-12-2024 υπόμνημά του, το οποίο ελήφθη υπόψη, σχολιάσθηκε ενδελεχώς από τον έλεγχο και εν μέρη έγιναν δεκτοί κάποιοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τις σελ. 23-48 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ακόμα, σε κάθε στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο, απορριπτόμενου ως αβάσιμου και αλυσιτελώς προβαλλόμενου του ισχυρισμού του για παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αντιθέτου δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.και την επικύρωση των:

Α) υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

Α) Η υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	0,05	34.669,90	34.669,85
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	0,01	11.115,65	11.115,64

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (άρ.54 ν.5104/2024)		5.557,82	5.557,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		979,54	979,54
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	282,92	282,92	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	282,93	17.935,93	17.653,00

Β) Η υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών			13.966,93	13.996,93
Αξία φορολογητέων εισροών		59.285,15	59.285,15	
Φόρος εκροών			3.352,06	3.352,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών		14.225,75	14.225,75	
Πιστωτικό υπόλοιπο		14.225,75	10.873,69	3.352,06
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρ. 58Α ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	14.225,75	10.873,69	3.352,06
	Για επιστροφή			

Φορολογικό έτος 2019

Α) Η υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	0,06	7.539,31	7.539,25
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			1.715,89
	Χρεωστικό ποσό	0,01	1.715,90	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (άρ.54 ν.5104/2024)			857,95	857,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		485,00	485,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		485,01	3.058,85	2.573,84

Β) Η υπ' αριθ./18-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		30.900,01	38.916,80	8.016,79
Αξία φορολογητέων εισροών		20.541,24	20.541,24	
Φόρος εκροών		7.416,00	9.340,03	1.924,03

Υπόλοιπο φόρου εισροών		19.122,13	15.770,07	3.352,06
Πιστωτικό υπόλοιπο		11.706,13	6.430,04	5.276,09
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρ. 58Α ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	11.706,13	6.430,04	5.276,09
	Για επιστροφή			

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.