



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-05-2025

Αριθμός απόφασης: 731

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@aaade.gr

Url: www.aaade.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' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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. Την από 08-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, επί της οδού , κατ'ά:

α) της υπ' αριθμ. /11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

β)της υπ'αριθμ./11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

γ)της υπ'αριθμ./11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 08-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 57.078,38€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 28.539,19€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.987,47€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 97.255,04€.

Με την υπ' αριθμ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 57.754,23€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 28.877,12€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.220,71€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 98.502,05€.

Με την υπ' αριθμ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 72.137,05€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 36.068,53€ πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 108.855,58€.

Η πράξη φορολογικού έτους 2018 εδράζεται επί του πορίσματος της από 11-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./07-11-2024 εντολής του Προϊσταμένου του και οι πράξεις φορολογικών ετών 2019 και 2020 εδράζονται επί του πορίσματος της από 11-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./11-11-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτ./30-10-2024 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με τα οποία διαβιβάστηκαν στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης πληροφοριακή έκθεση

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου στον προσφεύγοντα και ειδικότερα ύστερα από επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα ετών 2018, 2019 και 2020 και συγκεκριμένα δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων : α) συνολικής αξίας 132.505,00€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2018, β) συνολικής αξίας 133.802,22€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2019 και γ) συνολικής αξίας 169.726,02€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2020.

Το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνιστά μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Με βάση την διαπίστωση αυτή, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση για το φορολογικό έτος 2018 και το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1.Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένες και αναιτιολόγητες στο βαθμό που η κρίση του ελέγχου στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα άλλης έκθεσης ελέγχου άλλης ελεγκτικής αρχής, δίχως να προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και χωρίς ειδική αιτιολογία θεωρεί ότι οι τραπεζικές καταθέσεις συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με αρκούντως τεκμηριωμένο τρόπο ότι το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο έλεγχος δεν προβαίνει σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ύπαρξη επιχείρησης και συστηματικές ή μεμονωμένες εμπορικές πράξεις εκ μέρους του προσφεύγοντος. Δεν γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένο πελάτη ή συγκεκριμένη παροχή υπηρεσίας.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ: «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. ...7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του

ελέγχου.8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «.....2..... 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. : «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε 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).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 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, 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, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα : «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..... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.....»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν 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 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 προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, από τον οποίο προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020. Το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης νόμιμα και βάσιμα θεμελίωσε την κρίση του σχετικά με το μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, στο πόρισμα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ο δε αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, ειδικότερα, στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων. Συγκεκριμένα, αρχικά πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, διακριτικό τίτλο «.....» και κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών», προς αξιοποίηση πληροφοριακού δελτίου, σύμφωνα με το οποίο, το έτος 2019, πραγματοποιήθηκαν δύο καταθέσεις συνολικού ποσού 380,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας για παρεχόμενη υπηρεσία εκπόνησης μεταπτυχιακής εργασίας από το εργαστήριο. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δικαιούχος του λογαριασμού που αναφέρεται στο πληροφοριακό δελτίο δεν ήταν ο

....., αλλά ο πατέρας του και προσφεύγων και κρίθηκε αναγκαία η άρση τραπεζικού απορρήτου για τέσσερις λογαριασμούς, στους οποίους είναι δικαιούχος ο προσφεύγων. Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων διαπιστώθηκε ότι σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς πραγματοποιείται μεγάλο πλήθος καταθέσεων και μεταφορών από λογαριασμούς τρίτων, όπου στην αιτιολογία συναλλαγής αναγράφεται είτε το όνομα του καταθέτη και η αιτία της κατάθεσης, όπως πχ μαθήματα, ώρες μαθημάτων, διπλωματική εργασία, μαθήματα κατατακτηρίων εξετάσεων, είτε αναγράφεται μόνο το όνομα του καταθέτη, είτε μόνο οι παρεχόμενες υπηρεσίες. Το σύνολο των εν λόγω πιστώσεων ανά έτος αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα :

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ :
2018	867	133.950,00
2019	1061	137.197,22
2020	1796	173.920,02
ΣΥΝΟΛΟ :		445.067,24

Με το με αρ.πρωτ./12-09-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να αιτιολογήσει τις ανωτέρω πιστώσεις. Ο προσφεύγων, ιδιώτης, επιτηδευματίας στο παρελθόν με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες εκπαίδευσης» και δευτερεύουσα δραστηριότητα, μεταξύ άλλων «υπηρεσίες εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών», που έχει κάνει διακοπή εργασιών στις 18/01/2013, κατέθεσε την από 08-10-2024 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δήλωσε : «Όλα τα χρήματα που εμφανίζονται στους ελεγχόμενους λογαριασμούς της Τράπεζας είναι χρήματα αποκλειστικά δικά μου και όχι του υιού μου Τα χρήματα που αφορούν ονομαστικές καταθέσεις της επιχείρησης «.....», της οποίας εν της πράγμασι υπήρξα ιδιοκτήτης και λόγω του ότι εκείνο το διάστημα άλλαξε ο νόμος περί εργασίας των συνταξιούχων (τυγχάνω) με περικοπή της σύνταξης, άλλαξα τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής και έθεσα τον υιό μου , ο οποίος την περίοδο εκείνη ήταν φοιτητής στην Αγγλία και ουδεμία σχέση είχε ή έχει με τα εκπαιδευτήρια τα δικά μου. Προς επίρρωση των ισχυρισμών μου προσκομίζεται στην Υπηρεσία Σας το με αριθμό/2013 Συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης» Επιπλέον, ο προσφεύγων αιτιολόγησε είκοσι πέντε καταθέσεις συνολικής αξίας 8.834,00€ ότι αφορούν εισπράξεις μισθωμάτων.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος, με βάση την υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος, καθώς και το γεγονός ότι όλες οι ονομαστικές καταθέσεις και οι μεταφορές ποσών (πλην των ανωτέρω καταθέσεων που αφορούν μισθώματα), που πραγματοποιήθηκαν στους λογαριασμούς του, αφορούν παρεχόμενες υπηρεσίες μαθημάτων πανεπιστημίου, προετοιμασίας για συμμετοχή σε κατατακτήριες εξετάσεις και εκπόνηση μεταπτυχιακών εργασιών, έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων : α) συνολικής αξίας 132.505,00€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2018, β) συνολικής αξίας 133.802,22€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2019 και γ) συνολικής αξίας 169.926,02€ (άνευ ΦΠΑ) το φορολογικό έτος 2020. Ακολούθως, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, μετά δε την υποβολή υπομνήματος από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι πίστωση 200,00€ στις 16-11-2020 δεν συνιστά έσοδο από υπηρεσία εκπαίδευσης, ώστε το φορολογικό έτος 2020 ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 169.726,02€ (άνευ ΦΠΑ).

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προχώρησε στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με βάση την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζεται από το ύψος της αξίας της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου είναι νόμιμη, βάσιμη και πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη. Αντίθετα, ο προσφεύγων καταχρηστικά προβάλλει ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ ο ίδιος ο προσφεύγων αιτιολόγησε τις ονομαστικές καταθέσεις ότι αφορούν την επιχείρηση «.....» με δραστηριότητα υπηρεσίες εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών, της οποίας είναι ο πραγματικός ιδιοκτήτης και μόνο τύποις εμφανιζόταν ο υιός του, επειδή ο ίδιος ήταν συνταξιούχος, καθώς επίσης, ο έλεγχος προσδιόρισε τις πιστώσεις που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει της αιτιολογίας συναλλαγής.

Επειδή, περαιτέρω, αντίθετα από τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ο έλεγχος αποδέχθηκε την αιτιολόγηση πιστώσεων ύψους 8.834,00€ από τον ως εισπράξεις μισθωμάτων. Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι πραγματοποιούνται καταθέσεις από τον για μίσθωση επαγγελματικής στέγης από τον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, έγινε αποδεκτή η αιτιολόγηση μίας πίστωσης ύψους 200,00€ στις 16/11/2020, καθώς ήταν η μοναδική κατάθεση από τον Περαιτέρω, ο προσφεύγων αναφέρεται γενικά και αόριστα σε πιστώσεις ότι είναι καταθέσεις μετρητών από τον ίδιο, επιστροφή εισιτηρίου ή πιστώσεις για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις και χωρίς να συνυποβάλλει αποδεικτικά στοιχεία ή εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος, όπως αποτυπώνεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, δεν ήταν δυνατόν να προσδιορίσει τον αριθμό των περιπτώσεων που ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, καθώς σε πολλές περιπτώσεις πιστώσεων αναγράφονται στην αιτιολογία συναλλαγής στοιχεία σχετικά με τα μαθήματα και όχι το όνομα του καταθέτη. Επιπλέον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.4308/2014 (άρθρο 13), χρόνος έκδοσης της απόδειξης παροχής υπηρεσιών είναι η ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, σε περίπτωση δε συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών, το παραστατικό εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Συνεπώς, εκάστη πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό δεν αποτελεί αυτοδίκαια μία περίπτωση παροχής υπηρεσιών, ο δε έλεγχος προσδιόρισε την αξία της μη έκδοσης και κατ'επέκταση το ύψος του μη δηλωθέντος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση το σύνολο των πιστώσεων, όπου η αιτιολογία συναλλαγής αναφέρεται σε μαθήματα ή άλλες παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης ή σε ονομαστικές καταθέσεις ή μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων. Επιπλέον, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνονται αναλυτικοί πίνακες με την κάθε πίστωση και την αιτιολογία συναλλαγής αυτής. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένους πελάτες ή σε συγκεκριμένη περίπτωση παροχή υπηρεσίας απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 72 ΚΦΔ, ώστε να είναι αναγκαίο να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 08-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

β)της υπ'αριθμ./11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

γ)της υπ'αριθμ./11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	3.148,25€	100.403,29€	100.403,29€	97.255,04€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	4.892,61€	103.394,66€	103.394,66€	98.502,05€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./11-12-	Βάσει	Βάσει Ελέγχου	Βάσει	Διαφορά
------------------------	-------	---------------	-------	---------

2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Δήλωσης		Απόφασης	Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	211,99€	109.067,57€	109.067,57€	108.855,58€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

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 α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.