



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 172

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 28/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,

β) της υπ' αριθ. /08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. /08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2020,

δ) της υπ' αριθ. /08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

- ε) της υπ' αριθ./....08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,
- στ) της υπ' αριθ./....08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,
- ζ) της υπ' αριθ./....08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./....08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019, τις υπ' αριθ./....08.2023 και/....08.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./....08.2023 και/....08.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./....08.2023 και/....08.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2019 – 31/12/2019 και 01/01/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ./08.01.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ./08.01.2024 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση (υπηρεσίες φωτομοντέλου), για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις, δη μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), κατόπιν διαπίστωσης άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 2^ε του άρθρου 54 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παρ. 1^η του ίδιου άρθρου.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 8.406,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 70.050,00€ πλέον ΦΠΑ 16.812,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 και 3 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 16.812,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 4.912,37€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2020, συνολικής καθαρής αξίας 40.936,45€ πλέον ΦΠΑ 9.824,75€, κατά παράβαση των συνδυασμένων

διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 3 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 9.824,75€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 26.721,02€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 13.360,51€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 4.732,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 44.814,52€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της α) της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 70.050,00€, β) ποσού 1.000,00€ ακαθαρίστων εσόδων μη μεταφερθέντων από τα βιβλία στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, γ) ποσού 1.666,62€ δαπανών, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 - 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και δ) ποσού 250,00€ ως προσαύξησης περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 30.632,24€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 15.316,12€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 45.948,36€, κατόπιν προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημά της α) της αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών), ως αποκρυβείσας ύλης, ποσού 43.995,99€, β) της καθαρής αξίας 32.441,21€ εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανακριβώς ή μη καταχωρηθέντων στα τηρούμενα βιβλία, γ) ποσού 89.929,46€ δαπανών, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 - 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και δ) ποσού 12.200,00€ ως προσαύξησης περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 16.812,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσων φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 70.050,00€ πλέον ΦΠΑ 16.812,00€.

Με την υπ' αριθ./....08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ποσού 67,61€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 12.227,64€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.235,26€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 13.462,90€, κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυβείσων φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2020, συνολικής καθαρής αξίας 40.936,45€ πλέον ΦΠΑ 9.824,75€, β) διαπίστωσης έτερων αποκρυβείσων φορολογητέων εκροών συνολικής καθαρής αξίας 4.350,07€ πλέον ΦΠΑ 1.044,02 και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 1.426,48€ δαπανών καθαρής αξίας 7.154,68€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31/08/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), άρθρου 54 ΚΦΔ, άρθρου 58Α ΚΦΔ και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Έλλειψη ειδικής, πλήρους και σαφούς αιτιολογίας. Δε διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις στους αντισυμβαλλόμενους για να διασταυρώσει τις υποτιθέμενες συναλλαγές. Αυθαίρετος ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και της αποκρυσθάλυνσης ύλης γενικότερα. Ο έλεγχος δεν επαλήθευσε αξιολόγησε το δημοσίευμα σε δημοσιογραφική ιστοσελίδα με το φερόμενο τιμοκατάλογο και βασίστηκε σε εικασίες και αυθαίρετους υπολογισμούς. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
2. Πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με τις αναρτήσεις στο Instagram τις οποίες η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι απεικονίζουν εμπορικές συναλλαγές. Πρόκειται για απλές προσωπικές αναρτήσεις που δεν υποκρύπτουν εμπορικές συναλλαγές.
3. Ως προς την καταλογισθείσα ως προσάυξηση περιουσίας πίστωση ποσού 10.500,00€, στις 13/07/2020, στον λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό GR.....1021200000..... συνυποβάλλεται φωτοαντίγραφο του τραπεζικού παραστατικού και τις κινήσεις του λογαριασμού από το οποίο εμφανίζεται ότι η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τη συνδικαιούχο του λογαριασμού

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής

ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Επειδή, με το 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... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων...».

Επειδή, με την Ε.2031/2023 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 21 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «...1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του Ν.5024/2023 (Α' 41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού 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. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων... 4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος. Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται... 5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή... Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης. 6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.)

με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο. 7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «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:... 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:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%)

Λαμβάνοντας υπόψη η ελεγκτική αρχή ότι α) η προσφεύγουσα δεν παρείχε πληροφορίες σχετικά με την αμοιβή της κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ούτε προσδιόρισε την αξία των “δώρων” που ελάμβανε, β) κατά το φορολογικό έτος 2017 είχε περί τους 100.000 ακολούθους ενώ το 2021 περί τους 800.000, και γ) ότι η δυναμική των influencers είναι ανάλογη των ακολούθων (followers) τους, προσδιόρισε τους τιμοκαταλόγους των ετών 2019 και 2020 με αναγωγή του τιμοκαταλόγου του 2021 ανά κατηγορία υπηρεσίας, πλέον ενός ποσού 50,00€ για εισαγωγή εκπαιδευτικού κωδικού ή swipe up (εισαγωγή ηλεκτρονικού συνδέσμου). Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα βάσει του κατωτέρω πίνακα:

Περιγραφή υπηρεσίας	Τιμοκατάλογος 2019		Τιμοκατάλογος 2020	
	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Post	500,00	120,00	800,00	192,00
Post + Κωδικός	550,00	132,00	850,00	204,00
Giveaway	2.000,00	480,00	3.000,00	720,00

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη φορολογικού έτους 2019 συνολικής αξίας 70.050,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 16.812,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία photo	Λογαριασμός αντισυμβαλλόμενου	Τύπος ανάρτησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
1	11/1/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
2	17/1/2019		POST	500,00	120,00
3	17/1/2019		POST	500,00	120,00
4	17/1/2019		POST	500,00	120,00
5	21/1/2019		POST	500,00	120,00
6	22/1/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
7	23/1/2019		POST	500,00	120,00
8	25/1/2019		POST	500,00	120,00
9	27/1/2019		POST	500,00	120,00
10	30/1/2019		POST	500,00	120,00
11	4/2/2019		POST	500,00	120,00
12	6/2/2019		POST	500,00	120,00
13	9/2/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
14	10/2/2019		POST	500,00	120,00
15	13/2/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
16	13/2/2019		POST	500,00	120,00
17	19/2/2019		POST	500,00	120,00
18	27/2/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
19	1/3/2019		POST	500,00	120,00
20	4/3/2019		POST	500,00	120,00
21	9/3/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
22	17/3/2019		POST	500,00	120,00
23	23/3/2019		POST	500,00	120,00
ΣΥΝΟΛΟ 1 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				20.500,00	4.920,00
24	8/4/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
25	9/4/2019		POST	500,00	120,00
26	11/4/2019		POST	500,00	120,00
27	16/4/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
28	22/4/2019		POST	500,00	120,00
29	26/4/2019		POST	500,00	120,00
30	30/4/2019		POST	500,00	120,00
31	4/5/2019		POST	500,00	120,00

32	7/5/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
33	16/5/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
34	25/5/2019		POST	500,00	120,00
35	29/5/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
36	31/5/2019		POST	500,00	120,00
37	2/6/2019		POST	500,00	120,00
38	2/6/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
39	2/6/2019		POST	500,00	120,00
40	3/6/2019		POST	500,00	120,00
41	4/6/2019		POST	500,00	120,00
42	10/6/2019		POST	500,00	120,00
43	12/6/2019		POST	500,00	120,00
44	13/6/2019		POST	500,00	120,00
45	17/6/2019		POST	500,00	120,00
46	18/6/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
47	19/6/2019		POST	500,00	120,00
48	21/6/2019		POST	500,00	120,00
49	22/6/2019		POST	500,00	120,00
50	23/6/2019		POST	500,00	120,00
51	26/6/2019		ΕΚΠΤΩΤΙΚΟ ΚΟΥΠΟΝΙ	550,00	132,00
52	27/6/2019		POST	500,00	120,00
53	29/6/2019		POST	500,00	120,00
54	30/6/2019		POST	500,00	120,00
ΣΥΝΟΛΟ 2 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				26.050,00	6.252,00
55	1/7/2019		POST	500,00	120,00
56	5/7/2019		POST	500,00	120,00
57	7/7/2019		POST	500,00	120,00
58	12/7/2019		POST	500,00	120,00
59	15/7/2019		POST	500,00	120,00
60	17/7/2019		POST	500,00	120,00
61	26/7/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
62	27/7/2019		POST	500,00	120,00
63	4/8/2019		POST	500,00	120,00
64	9/8/2019		POST	500,00	120,00
65	14/8/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
66	21/8/2019		POST	500,00	120,00
67	27/8/2019		POST	500,00	120,00
68	8/9/2019		POST	500,00	120,00
69	25/9/2019		POST	500,00	120,00
70	27/9/2019		POST	500,00	120,00
ΣΥΝΟΛΟ 3 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				11.000,00	2.640,00
71	7/10/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
72	9/10/2019		POST	500,00	120,00
73	14/10/2019		POST	500,00	120,00
74	15/11/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
75	17/11/2019		POST	500,00	120,00
76	23/11/2019		POST	500,00	120,00
77	27/11/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
78	5/12/2019		POST	500,00	120,00
79	7/12/2019		POST	500,00	120,00
80	16/12/2019		GIVE AWAY	2.000,00	480,00

81	20/12/2019		POST	500,00	120,00
82	22/12/2019		POST	500,00	120,00
83	24/12/2019		POST	500,00	120,00
ΣΥΝΟΛΟ 4 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				12.500,00	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ INSTAGRAM 2019				70.050,00	16.812,00

Επιπρόσθετα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη φορολογικού έτους 2020 συνολικής αξίας 39.400,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 9.456,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία photo	Λογαριασμός αντισυμβαλλόμενου	Τύπος ανάρτησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
1	17/1/2020		POST	800,00	192,00
2	19/1/2020		POST	800,00	192,00
3	12/2/2020		POST	800,00	192,00
4	21/2/2020		POST	800,00	192,00
5	23/2/2020		POST	800,00	192,00
6	4/3/2020		POST	800,00	192,00
7	20/3/2020		POST	800,00	192,00
ΣΥΝΟΛΟ 1 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				5.600,00	1.344,00
8	6/4/2020		POST	800,00	192,00
9	8/4/2020		GIVE AWAY	3.000,00	720,00
10	18/4/2020		POST	800,00	192,00
11	23/4/2020		POST	800,00	192,00
12	1/5/2020		POST	800,00	192,00
13	21/5/2020		POST	800,00	192,00
14	17/6/2020		POST	800,00	192,00
15	20/6/2020		POST	800,00	192,00
16	23/6/2020		POST	800,00	192,00
17	26/6/2020		POST	800,00	192,00
18	28/6/2020		POST	800,00	192,00
ΣΥΝΟΛΟ 2 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				11.000,00	2.640,00
19	7/7/2020		POST	800,00	192,00
20	12/7/2020		POST	800,00	192,00
21	18/7/2020		POST	800,00	192,00
22	22/7/2020		POST	800,00	192,00
23	26/7/2020		POST	800,00	192,00
24	28/7/2020		POST	800,00	192,00
25	12/8/2020		POST	800,00	192,00
26	13/8/2020		POST	800,00	192,00
27	21/8/2020		POST	800,00	192,00
28	28/8/2020		GIVE AWAY	3.000,00	720,00
29	2/9/2020		POST	800,00	192,00
30	29/9/2020		GIVE AWAY	3.000,00	720,00
ΣΥΝΟΛΟ 3 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				14.000,00	3.360,00
31	15/10/2020		POST	800,00	192,00
32	16/10/2020		POST	800,00	192,00

33	18/10/2020		POST	800,00	192,00
34	24/10/2020		POST	800,00	192,00
35	26/10/2020		POST	800,00	192,00
36	29/10/2020		POST	800,00	192,00
37	5/11/2020		POST	800,00	192,00
38	8/11/2020		POST	800,00	192,00
39	9/11/2020		POST	800,00	192,00
40	16/12/2020		POST	800,00	192,00
41	29/12/2020		POST	800,00	192,00
ΣΥΝΟΛΟ 4 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				8.800,00	2.112,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ INSTAGRAM 2020				39.400,00	9.456,00

Επίσης, για το φορολογικό έτος 2020 από τις διασταυρώσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές με τις κάτωθι επιχειρήσεις:

Περιγραφή	Ποσό	ΦΠΑ
	650,00	
	322,58	77,42
	1.541,30	
	868,24	
	480,00	115,20
	483,87	116,13
	250,00	60,00
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει λογαριασμού Τράπεζας Πειραιώς	4.595,99	368,75

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων ΚΦΔ (περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων) και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας και απόκτησης εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ στερείται ειδικής, πλήρους και σαφούς αιτιολογίας. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι από καμία ελεγκτική επαλήθευση δε διασταυρώθηκε η πραγματοποίηση ή μη συναλλαγών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων (κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου) στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Σύμφωνα δε με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2031/2023, επιχειρηματική συναλλαγή πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Περαιτέρω, ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή.

Επειδή ωστόσο, η ελεγκτική αρχή ουδέποτε διασταύρωσε (έστω δειγματοληπτικά) αν πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των φερόμενων ως πελατών της, ήτοι αν υπογράφηκε μεταξύ τους το οποιοδήποτε ιδιωτικό συμφωνητικό, αν δημιουργήθηκε μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία των αντισυμβαλλόμενων μέσω πώλησης ή ανταλλαγής υπηρεσιών/αγαθών, με τον προσδιορισμό καταρχάς της φύσης των συναλλαγών και του είδους τυχόν ανταλλάγματος, δεδομένου ότι οι φερόμενοι ως διαφημιζόμενοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας ως προς την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και πραγματοποίησης εμπορικών συναλλαγών πριν την έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας (28/03/2019) προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ελλιπής και εσφαλμένη διότι ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και της αποκρυσθάλυνσης ύλης γενικότερα είναι αυθαίρετος στο βαθμό που η ελεγκτική αρχή δεν επαλήθευσε το δημοσίευμα σε δημοσιογραφική ιστοσελίδα με το φερόμενο τιμοκατάλογο και βασίστηκε σε εικασίες και αυθαίρετους υπολογισμούς, ενώ αντίθετα δεν έλαβε υπόψη της τα ήδη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για όμοιες παροχές υπηρεσιών, η ακρίβεια των οποίων δεν αμφισβητήθηκε.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε αντίγραφα των εκδοθέντων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά επικαλείται τιμολόγια καθαρής αξίας από 150,00€ έως 250,00€ για το έτος 2019 και από 35,00€ έως 500,00€ για το έτος 2020, τα οποία εκδόθηκαν για παρεχόμενες υπηρεσίες διαφήμισης/προώθησης διά δημοσίευσης (post) σε μέσο κοινωνικής δικτύωσης.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή ουδόλως προέβη στην επιβεβαίωση της αξιοπιστίας του τιμοκαταλόγου που εμφανίζεται στο δημοσίευμα ιστοσελίδας τρίτου και στη διακρίβωση των τιμών των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε κατόπιν κλήσης των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων προς παροχή πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ΚΦΔ είτε μέσω των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για όμοιες υπηρεσίες.

Εντούτοις, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων των υπό κρίση ετών 2019 και 2020 εντοπίστηκαν για υπηρεσίες διαφήμισης/προώθησης τύπου δημοσίευσης (post και post + code) και giveaway σε μέσο κοινωνικής δικτύωσης τα κάτωθι τιμολόγια:

Αριθμός τιμολογίου	Ημερομηνία έκδοσης	Περιγραφή υπηρεσίας	Καθαρή αξία τιμολογίου
1	24/4/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	250,00
5	24/5/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	250,00
6	20/6/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	250,00
7	4/8/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	250,00
9	22/10/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	1.000,00

11	9/11/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	150,00
12	16/12/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	150,00
13	9/11/2019	διαφημιστικό ποστ στο ίνσταγκραμ	150,00
15	28/12/2019	ig post	600,00
Διάμεση τιμή			250,00
10	11/12/2019	online marketing	2.000,00
Διάμεση τιμή			2.000,00

Αριθμός τιμολογίου	Ημερομηνία έκδοσης	Περιγραφή υπηρεσίας	Καθαρή αξία τιμολογίου
19	17/1/2020	διαφημιστικό ποστ ίνσταγκραμ	550,00
25	10/4/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	250,00
26	12/4/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	350,00
27	29/4/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	350,00
29	27/5/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	350,00
30	27/5/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	500,00
31	27/5/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
32	1/6/2020	διαφήμιση στο instagram	250,00
35	10/6/2020	διαφήμιση στο instagram	250,00
39	9/7/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
40	9/7/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	1.000,00
42	25/7/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
44	30/7/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
48	18/8/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	500,00
49	22/8/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	300,00
52	18/9/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
53	18/9/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
54	21/5/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
55	21/9/2020	post instagram	900,00
57	22/9/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	250,00
59	29/9/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	700,00
62	10/10/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	1.000,00
65	29/10/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	800,00
66	29/10/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	250,00
69	10/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	400,00
71	19/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	900,00
72	19/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	900,00
73	21/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	400,00
74	21/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	400,00
75	24/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	1.200,00
77	24/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	400,00
78	26/11/2020	διαφημιστικό στο ίνσταγκραμ	600,00
82	2/12/2020	διαφημιστικό ig	400,00
83	2/12/2020	διαφημιστικό ig	1.200,00

85	12/12/2020	διαφημιστικό ig	400,00
87	12/12/2020	διαφημιστικό ig	450,00
89	16/12/2020	post instagram	1.800,00
98	31/12/2020	διαφημιστικό ig	400,00
99	31/12/2020	διαφημιστικό post ig	1.200,00
Διάμεση τιμή			550,00
23	25/2/2020	online marketing	2.000,00
33	5/6/2020	online marketing	2.000,00
41	9/7/2020	online marketing	2.000,00
50	22/8/2020	διαγωνισμός insta	3.500,00
51	1/9/2020	online marketing	2.000,00
64	21/10/2020	διαγωνισμός insta	3.500,00
67	29/10/2020	online marketing	2.000,00
79	26/11/2020	ig promo	2.500,00
81	3/12/2020	διαγωνισμός insta	1.500,00
88	11/12/20	online marketing	2.000,00
92	23/12/2020	ig promo	6.000,00
93	23/12/2020	ig promo	8.000,00
94	23/12/2020	ig promo	2.000,00
95	23/12/2020	ig promo	2.000,00
97	28/12/2020	ig promo	7.000,00
Διάμεση τιμή			2.000,00

Λόγω της διαπίστωσης ακραίων τιμών στην τιμολόγηση των όμοιων υπηρεσιών και έλλειψης δεδομένων για την ουσιαστική παράμετρο στη διακύμανση των τιμών, διά της παρούσας απόφασης κρίνεται εύλογη και κατάλληλη η επιλογή της διάμεσης τιμής για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, η οποία προσδιορίζεται σε 250,00€ (πλέον ΦΠΑ) για την υπηρεσία post και 2.000,00€ (πλέον ΦΠΑ) για την υπηρεσία giveaway (διαγωνισμός/online marketing/promo) για το φορολογικό έτος 2019 και σε 550,00€ (πλέον ΦΠΑ) για την υπηρεσία post (ανάρτηση) και 2.000,00€ (πλέον ΦΠΑ) για την υπηρεσία giveaway (διαγωνισμός/online marketing/promo) για το φορολογικό έτος 2020. Κατόπιν τούτου, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 (από την έναρξη δραστηριότητας στις 28/03/2019) και 2020 προσδιορίζεται διά της παρούσας απόφασης ως κατωτέρω:

α/α	Ημερομηνία photo	Λογαριασμός αντισυμβαλλόμενου	Τύπος ανάρτησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
24	8/4/2019	daloncosmetics	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
25	9/4/2019	irisluxuryshoes	POST	250,00	60,00
26	11/4/2019	filaeurope	POST	250,00	60,00
27	16/4/2019	colorshotel	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
28	22/4/2019	colorshotel	POST	250,00	60,00
29	26/4/2019	lavish.care	POST	250,00	60,00
30	30/4/2019	highschoolpizzabar	POST	250,00	60,00
31	4/5/2019	jeffreycampbell	POST	250,00	60,00
32	7/5/2019	coronadifiorigr	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
33	16/5/2019	leioross	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
34	25/5/2019	alexandermcqueen	POST	250,00	60,00

35	29/5/2019	labellacosmeticsnafplio	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
36	31/5/2019	blackgold_hairextensions	POST	250,00	60,00
37	2/6/2019	xdx.gr	POST	250,00	60,00
38	2/6/2019	de_sunglasses	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
39	2/6/2019	egoofficial	POST	250,00	60,00
40	3/6/2019	kuzina.mykonos	POST	250,00	60,00
41	4/6/2019	santannamykonos	POST	250,00	60,00
42	10/6/2019	coconutsolarium	POST	250,00	60,00
43	12/6/2019	psaroubblackvilla	POST	250,00	60,00
44	13/6/2019	luxetokill	POST	250,00	60,00
45	17/6/2019	Pasaji Mykonos Official	POST	250,00	60,00
46	18/6/2019	orphy_jewels	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
47	19/6/2019	john_mavros_world	POST	250,00	60,00
48	21/6/2019	queen.z.gr	POST	250,00	60,00
49	22/6/2019	Pasaji Mykonos Official	POST	250,00	60,00
50	23/6/2019	Pearl Club	POST	250,00	60,00
51	26/6/2019	coronadifiorigr	ΕΚΠΤΩΤΙΚΟ ΚΟΥΠΟΝΙ	300,00	72,00
52	27/6/2019	official.basso	POST	250,00	60,00
53	29/6/2019	The Met Hotel, egoofficial	POST	250,00	60,00
54	30/6/2019	xdx.gr	POST	250,00	60,00
ΣΥΝΟΛΟ 2 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				20.050,00	4.812,00
55	1/7/2019	psaroubblackvilla	POST	250,00	60,00
56	5/7/2019	avgerinoscosmetics	POST	250,00	60,00
57	7/7/2019	buffaloshoes	POST	250,00	60,00
58	12/7/2019	blackgold_hairextensions	POST	250,00	60,00
59	15/7/2019	celfieandco	POST	250,00	60,00
60	17/7/2019	nammosresortwear	POST	250,00	60,00
61	26/7/2019	closetkal	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
62	27/7/2019	merianou_salon	POST	250,00	60,00
63	4/8/2019	bantouvani	POST	250,00	60,00
64	9/8/2019	almynomia_jewels	POST	250,00	60,00
65	14/8/2019	avgerinoscosmetics	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
66	21/8/2019	alexandermcqueen, cavotagoomykonos	POST	250,00	60,00
67	27/8/2019	andreasr.personaltrainer	POST	250,00	60,00
68	8/9/2019	Apallou	POST	250,00	60,00
69	25/9/2019	Giulietta Spritzeria	POST	250,00	60,00
70	27/9/2019	xytpato	POST	250,00	60,00
ΣΥΝΟΛΟ 3 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				7.500,00	1.800,00
71	7/10/2019	lavieenrose_gr	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
72	9/10/2019	mcmworldwide	POST	250,00	60,00
73	14/10/2019	mcmworldwide, alexandermcqueen	POST	250,00	60,00
74	15/11/2019	bantouvani	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
75	17/11/2019	moschino	POST	250,00	60,00
76	23/11/2019	hotel.valadier	POST	250,00	60,00
77	27/11/2019	leioross	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
78	5/12/2019	meccaskg	POST	250,00	60,00
79	7/12/2019	mcmworldwide	POST	250,00	60,00
80	16/12/2019	comfort.com.gr	GIVE AWAY	2.000,00	480,00
81	20/12/2019	meranian_bags	POST	250,00	60,00
82	22/12/2019	hadra_jewels	POST	250,00	60,00
83	24/12/2019	highschoolpizzabar	POST	250,00	60,00
ΣΥΝΟΛΟ 4 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				10.250,00	2.460,00

ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ INSTAGRAM 2019				37.800,00	9.072,00
α/α	Ημερομηνία photo	Λογαριασμός αντισυμβαλλόμενου	Τύπος ανάρτησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
1	17/1/2020		POST	550,00	132,00
2	19/1/2020		POST	550,00	132,00
3	12/2/2020		POST	550,00	132,00
4	21/2/2020		POST	550,00	132,00
5	23/2/2020		POST	550,00	132,00
6	4/3/2020		POST	550,00	132,00
7	20/3/2020		POST	550,00	132,00
ΣΥΝΟΛΟ 1 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				3.850,00	924,00
8	6/4/2020		POST	550,00	132,00
9	8/4/2020		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
10	18/4/2020		POST	550,00	132,00
11	23/4/2020		POST	550,00	132,00
12	1/5/2020		POST	550,00	132,00
13	21/5/2020		POST	550,00	132,00
14	17/6/2020		POST	550,00	132,00
15	20/6/2020		POST	550,00	132,00
16	23/6/2020		POST	550,00	132,00
17	26/6/2020		POST	550,00	132,00
18	28/6/2020		POST	550,00	132,00
ΣΥΝΟΛΟ 2 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				7.500,00	1.800,00
19	7/7/2020		POST	550,00	132,00
20	12/7/2020		POST	550,00	132,00
21	18/7/2020		POST	550,00	132,00
22	22/7/2020		POST	550,00	132,00
23	26/7/2020		POST	550,00	132,00
24	28/7/2020		POST	550,00	132,00
25	12/8/2020		POST	550,00	132,00
26	13/8/2020		POST	550,00	132,00
27	21/8/2020		POST	550,00	132,00
28	28/8/2020		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
29	2/9/2020		POST	550,00	132,00
30	29/9/2020		GIVE AWAY	2.000,00	480,00
ΣΥΝΟΛΟ 3 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				9.500,00	2.280,00
31	15/10/2020		POST	550,00	132,00
32	16/10/2020		POST	550,00	132,00
33	18/10/2020		POST	550,00	132,00
34	24/10/2020		POST	550,00	132,00
35	26/10/2020		POST	550,00	132,00
36	29/10/2020		POST	550,00	132,00
37	5/11/2020		POST	550,00	132,00

38	8/11/2020		POST	550,00	132,00
39	9/11/2020		POST	550,00	132,00
40	16/12/2020		POST	550,00	132,00
41	29/12/2020		POST	550,00	132,00
ΣΥΝΟΛΟ 4 ^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ				6.050,00	1.452,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΣΤΟ INSTAGRAM 2020				26.900,00	6.456,00

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας ύλης προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ανωτέρω σκεπτικό.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 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, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως 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...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης

περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, 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. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ... 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει

μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣΤΕ 1893/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014, περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Επειδή, η ελεγκτική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ), εντόπισε το σύνολο των εγχώριων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/12.04.2023 κλήσης της προς παροχή εξηγήσεων και ανταπόκρισής της με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΙΣ 2023 ΕΜΠ/31.05.2023 υπόμνημά της, δεν τεκμηριώθηκε η προέλευσή τους, συνολικού ύψους 250,00€ στο έτος 2019 και 12.200,00€ στο έτος 2020, λογιζόμενες ως προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η πίστωση ποσού 10.500,00€, στις 13/07/2020, στον λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό GR.....1021200000..... πραγματοποιήθηκε από τη συνδικαιούχο του λογαριασμού

Εντούτοις, δε λήφθηκαν τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας από την ελεγκτική αρχή, ώστε να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι η υπό κρίση πίστωση συνιστά εισόδημα της προσφεύγουσας, αφού προηγουμένως είχε διαπιστωθεί ότι δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού.

Ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, καθώς από την προσκομισθείσα εκτύπωση κίνησης του προαναφερθέντος τραπεζικού λογαριασμού, με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και την (μητέρα της προσφεύγουσας), προκύπτει ότι η υπό κρίση πίστωση πραγματοποιήθηκε από την τελευταία, η οποία ως μακροχρόνια μισθωτή υπάλληλος, όπως προκύπτει από το ΟΠΣ Taxis, είχε καταρχάς την οικονομική δυνατότητα και ως εκ τούτου η εν λόγω πίστωση δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Επειδή, ουδείς συγκεκριμένος ισχυρισμός με στοιχεία προβάλλεται ως προς την προσαύξηση περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ποσού 250,00€ στο φορολογικό έτος 2019 και ποσού 1.700,00€ στο φορολογικό έτος 2020.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.09.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- α) την ακύρωση της υπ' αριθ./....08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
- β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./....08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
- γ) την τροποποίηση της υπ' αριθ./....08.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
- δ) την τροποποίηση της υπ' αριθ./....08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ε) την τροποποίηση της υπ' αριθ. /08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

στ) την τροποποίηση της υπ' αριθ. /08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και

ζ) την τροποποίηση της υπ' αριθ. /08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. /08.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε ΚΦΔ	2.500,00	0,00	-2.500,00

**Υπ' αριθ. /08.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 και 3 ΚΦΔ	8.406,00	4.536,00	-3.870,00
	(16.812,00€ x 50%)	(9.072,00€ x 50%)	

**Υπ' αριθ. /08.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2020**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	4.912,37	3.412,38	-1.499,99
	(9.824,75€ x 50%)	(6.824,75€ x 50%)	

**Υπ' αριθ. /08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019**

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	3.883,38	76.600,00	44.350,00	-32.250,00
Εισόδημα από ακίνητα				0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο	1,47	1,47	1,47	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		250,00	250,00	0,00
Μισθωτή εργασία	99,40	99,40	99,40	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	3.984,25	76.950,87	44.700,87	-32.250,00
Φόρος που αναλογεί	855,91	27.576,93	13.064,43	-14.512,50
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	1,55	1,55	1,55	0,00
Κύριος φόρος	854,36	27.575,38	13.062,88	-14.512,50
Διαφορά κύριου φόρου		26.721,02	12.208,52	-14.512,50
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		13.360,51	6.104,26	-7.256,25
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		4.732,99	2.058,23	-2.674,76
Σύνολο φόρου για καταβολή		44.814,52	20.371,01	-24.443,51

**Υπ' αριθ. /08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2020**

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Βάσει απόφασης - ελέγχου
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	128.177,12	188.645,84	176.145,84	-12.500,00
Εισόδημα από ακίνητα				0,00
Εισόδημα από κεφάλαιο	9,54	9,54	9,54	0,00
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		12.200,00	1.700,00	-10.500,00
Μισθωτή εργασία				0,00
Φορολογητέο εισόδημα	128.186,66	200.855,38	177.855,38	-23.000,00
Φόρος που αναλογεί	48.299,36	78.931,60	69.966,60	-8.965,00
Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ	855,76	855,76	855,76	0,00
Κύριος φόρος	47.443,60	78.075,84	69.110,84	-8.965,00
Διαφορά κύριου φόρου		30.632,24	21.667,24	-8.965,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		15.316,12	10.833,62	-4.482,50
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης				0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		45.948,36	32.500,86	-13.447,50

**Υπ' αριθ. /08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	1.404,00	18.216,00	10.476,00	-7.740,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.404,00	1.404,00	1.404,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		16.812,00	9.072,00	-7.740,00
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		16.812,00	9.072,00	-7.740,00

**Υπ' αριθ. /08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	31.622,60	42.491,37	39.491,37	-3.000,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	31.690,21	30.263,73	30.263,73	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	67,61			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή		12.227,64	9.227,64	-3.000,00
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		1.235,26	1.235,26	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		13.462,90	10.462,90	-3.000,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	67,61	0,00	0,00	0,00

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.