



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1371

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

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. .... /22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2017 – 2020,

β) της υπ' αριθ. .... /22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ. .... /22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018,

δ) της υπ' αριθ. .... /22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019,

ε) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020,  
στ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,  
ζ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,  
η) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,  
θ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,  
ι) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,  
ια) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018,  
ιβ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,  
ιγ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020,  
ιδ) της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2019,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 τα φορολογικά έτη 2017 – 2020, τις υπ' αριθ. ....../22.12.2023, ....../22.12.2023, ....../22.12.2023 και ....../22.12.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. ....../22.12.2023, ....../22.12.2023, ....../22.12.2023 και ....../22.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. ....../22.12.2023, ....../22.12.2023, ....../22.12.2023 και ....../22.12.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017, 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019 και 01/01/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα, και την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τα φορολογικά έτη 2017 – 2020, πρόστιμο ποσού 2.600,00€, λόγω α) μη υποβολής έναρξης εργασιών, δη δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.4174/2013, κατόπιν διαπίστωσης άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 54 και της παρ. 2<sup>α</sup> του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και β) μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις, δη μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 2<sup>ε</sup> του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την παρ. 1<sup>η</sup> του ίδιου άρθρου, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 8.400,00€, λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας (προβολής/διαφήμισης επιχειρήσεων μέσω ανάρτησης φωτογραφιών σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης) χωρίς έναρξη στο φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.800,00€, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 3 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 16.800,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 3.360,00€, λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη στο φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 28.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.720,00€, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 3 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 6.720,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 4.800,00€, λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη στο φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.600,00€, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 3 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 9.600,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.400,00€, λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη στο φορολογικό έτος 2020, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.800,00€, παράβασης που επισύρει την κύρωση της παρ. 3 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 4.800,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 50.685,15€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 25.342,58€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 15.660,26€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 91.687,99€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του α) εισοδήματος από μισθωτή εργασία ποσού 1.836,02€, β) εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη ποσού 70.000,00€, γ) εισοδήματος από κεφάλαιο (μερίσματα) ποσού 90.000,00€ και δ) ποσού 35.579,84€ ως προσαύξησης περιουσίας του 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. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 12.600,09€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 6.300,05€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 3.493,79€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 22.393,93€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του α) εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη ποσού 28.000,00€, β) εισοδήματος από κεφάλαιο (μερίσματα) ποσού 8.500,00€ και γ) ποσού 2.713,18€ ως προσαύξησης περιουσίας του 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. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 19.383,98€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 9.691,99€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 3.601,86€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 32.677,83€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του α) εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη ποσού 40.000,00€, και β) ποσού 10.770,41€ ως προσαύξησης περιουσίας του 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. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 14.481,76€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 7.240,88€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 21.722,64€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά του α) εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη ποσού 20.000,00€, και β) ποσού 18.890,98€ ως προσαύξησης περιουσίας του 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. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 16.800,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη συνολικού ύψους 70.000,00€ πλέον ΦΠΑ 16.800,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 6.720,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη συνολικού ύψους 28.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.720,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 9.600,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη συνολικού ύψους 40.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.600,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 4.800,00€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη συνολικού ύψους 20.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.800,00€.

Με την υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, τέλη χαρτοσήμου ποσού 500,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 100,00€ και προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 300,00€, δη σύνολο 900,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου, κατόπιν ταμειακής του διευκόλυνσης ύψους 50.000,00€ από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... » - ΑΦΜ .....

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22/12/2023 εκθέσεων εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και τελών χαρτοσήμου (ΠΔ 28<sup>ης</sup> Ιουλίου 1931), του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, 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. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν αποκρυσβισας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα.
2. Παράνομος, εσφαλμένος και αυθαίρετος έμμεσος προσδιορισμός του φερόμενου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.
3. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω απουσίας αναφοράς του νόμιμου ερείσματος εκδόσεως αυτών στις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Αναφορικά με τους πίνακες αναρτήσεων δεν αναφέρονται οι λόγοι απόρριψης των δικαιολογητικών και των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε, οι δε μη αιτιολογημένες πιστώσεις προσδιορίζονται αόριστα, καθιστώντας αδύνατη ή άλλως εξαιρετικά δυσχερή την προβολή ουσιαστικού αντιλόγου.
4. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών προερχομένων από εταιρείες, στις οποίες μετείχε κατά τα ελεγχόμενα έτη.
5. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που αφορούν σε ετέρους συνδικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 νόμου 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 νόμου 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 το άρθρο 34 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

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 10 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο... β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης... Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

**Επειδή**, με το άρθρο 13 του ανωτέρω νόμου 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 Ν.4987/2022 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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,...».

**Επειδή**, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «... 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας...».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με στο Παράρτημα Α' του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «...Συναλλαγή είναι κάθε πράξη μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσότερων συμβαλλομένων, η οποία δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις αυτής, όπως για παράδειγμα η πώληση ή ανταλλαγή αγαθών, ή η λήψη ενός δανείου, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις...».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το

διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1... β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 1 του άρθρου 39 ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν υπόκεινται στον προαναφερθέντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Με την υποπαράγραφο (1β) ορίζεται ότι δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του εν λόγω νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης. Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον νόμο περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

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 συμπτωματική 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 28 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του

δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν.4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών... 4...Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. - Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου... 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την

κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν.4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και του άρθρου 39 του ν.4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών...».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 22/12/2023 εκθέσεις Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων προέβη σε προβολές/διαφημίσεις επιχειρήσεων μέσω ανάρτησης φωτογραφιών στο λογαριασμό που διαχειρίζεται στο Instagram, οι οποίες αποτελούν πράξεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 21 παρ. 3 ΚΦΕ και 4 παρ. 1 ν.2859/2000 και θεωρούνται επιχειρηματικές συναλλαγές, καθότι διενεργήθηκαν

συστηματικά στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους αμοιτέρων των αντισυμβαλλόμενων (διαφημιστή/διαφημιζόμενου). Κατόπιν, η ελεγκτική αρχή προέβη στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων άσκησε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς να τηρήσει τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία των διατάξεων των άρθρων 3 ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 Ν.4174/2013.

Αναλυτικότερα, στο πλαίσιο της Δράσης Ελέγχου των Ελλήνων Influencers που δραστηριοποιούνται στο Μέσο Κοινωνικής Δικτύωσης «INSTAGRAM», η ελεγκτική αρχή εντόπισε αναρτήσεις - φωτογραφίες που ο προσφεύγων είχε δημοσιεύσει στον λογαριασμό @..... που διαχειρίζεται στο Instagram, κατά τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020. Από την επισκόπηση των αναρτημένων φωτογραφιών του προσφεύγοντος, καθώς και όλων των στοιχείων που προσκομίστηκαν από εκείνον (συγκεντρωτικό αρχείο excel, ιδιωτικά συμφωνητικά, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών κλπ) σε απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ. .... /16.06.2023 αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Ν.4987/2022, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ορισμένες αναρτήσεις πραγματοποιήθηκαν είτε στο πλαίσιο δημοσιοποίησης προσωπικών του στιγμών είτε τιμολογήθηκαν από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... » - ΑΦΜ ....., εν αντιθέσει με άλλες περιπτώσεις αναρτήσεων που έκρινε ότι διενεργήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης επιχειρηματικών συναλλαγών, για τις οποίες ο προσφεύγων όφειλε να προβεί στην έναρξη ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και στην τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος (βιβλίων και στοιχείων). Απόρροια των ανωτέρω ήταν η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του αποκρυβέντος εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις ελάχιστες χρεώσεις που υπήρχαν στα ιδιωτικά συμφωνητικά που αφορούσαν τις εμπορικές συμφωνίες προώθησης μεταξύ της προαναφερθείσας μονοπρόσωπης εταιρίας, αποκλειστικών συμφερόντων του προσφεύγοντος, καθότι ήταν ταυτόχρονα μοναδικός εταίρος, διαχειριστής, παραγωγός αλλά και το πρόσωπο προώθησης των προϊόντων και υπηρεσιών, και τρίτων αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, έκρινε ως αξιόπιστη βάση προσδιορισμού της αξίας των συναλλαγών το ποσό των 2.000,00€ (πλέον ΦΠΑ), όπως συμφωνήθηκε με το από 10/01/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρία «..... », με ΑΦΜ ..... (αρ. θεώρησης .... /2017).

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το φορολογικό έτος 2017 συνολικής αξίας 70.000,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 16.800,00€, για το φορολογικό έτος 2018 συνολικής αξίας 28.000,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 6.720,00€, για το φορολογικό έτος 2019 συνολικής αξίας 40.000,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 9.600,00€, για το φορολογικό έτος 2020 συνολικής αξίας 20.000,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 4.800,00€, ως κάτωθι:

| α/α | Ημερομηνία ανάρτησης | Λογαριασμός αντισυμβαλλόμενου | Τύπος ανάρτησης | Καθαρή αξία | ΦΠΑ    |
|-----|----------------------|-------------------------------|-----------------|-------------|--------|
| 1   | 17.12.2017           |                               | post            | 2.000,00    | 480,00 |
| 2   | 09.12.2017           |                               | post            | 2.000,00    | 480,00 |
| 3   | 06.12.2017           |                               | post            | 2.000,00    | 480,00 |
| 4   | 25.11.2017           |                               | post            | 2.000,00    | 480,00 |

|                   |            |  |      |           |           |
|-------------------|------------|--|------|-----------|-----------|
| 5                 | 12.11.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 6                 | 10.11.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 7                 | 02.11.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 8                 | 17.10.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 9                 | 29.09.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 10                | 15.09.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 11                | 10.09.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 12                | 01.09.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 13                | 03.09.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 14                | 27.08.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 15                | 27.07.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 16                | 14.07.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 17                | 12.07.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 18                | 10.07.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 19                | 29.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 20                | 28.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 21                | 25.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 22                | 20.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 23                | 18.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 24                | 01.06.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 25                | 28.05.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 26                | 04.05.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 27                | 27.04.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 28                | 08.04.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 29                | 18.03.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 30                | 17.03.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 31                | 08.02.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 32                | 24.02.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 33                | 20.02.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 34                | 04.02.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 35                | 29.01.2017 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2017 |            |  |      | 70.000,00 | 16.800,00 |
| 1                 | 23.12.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 2                 | 11.11.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 3                 | 20.10.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 4                 | 10.10.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 5                 | 07.10.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 6                 | 23.09.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 7                 | 23.08.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |
| 8                 | 13.08.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00    |

|                   |            |  |      |           |          |
|-------------------|------------|--|------|-----------|----------|
| 9                 | 12.08.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 10                | 01.07.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 11                | 12.06.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 12                | 01.02.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 13                | 30.01.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 14                | 20.01.2018 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018 |            |  |      | 28.000,00 | 6.720,00 |
| 1                 | 21.12.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 2                 | 15.12.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 3                 | 02.12.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 4                 | 27.11.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 5                 | 08.11.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 6                 | 02.11.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 7                 | 29.10.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 8                 | 25.09.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 9                 | 08.09.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 10                | 06.09.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 11                | 03.09.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 12                | 02.09.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 13                | 25.08.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 14                | 07.08.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 15                | 06.08.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 16                | 11.07.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 17                | 05.04.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 18                | 26.06.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 19                | 14.06.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 20                | 14.03.2019 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019 |            |  |      | 40.000,00 | 9.600,00 |
| 1                 | 19.11.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 2                 | 28.10.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 3                 | 11.09.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 4                 | 29.08.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 5                 | 24.07.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 6                 | 22.07.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 7                 | 21.06.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 8                 | 21.06.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 9                 | 26.04.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| 10                | 22.04.2020 |  | post | 2.000,00  | 480,00   |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2020 |            |  |      | 20.000,00 | 4.800,00 |

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων Ν.4987/2022 (περί μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και απόδοσης ΦΠΑ από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας προβολής/διαφήμισης επιχειρήσεων μέσω ανάρτησης φωτογραφιών σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης χωρίς έναρξη) και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι εσφαλμένη και ανατιολόγητη. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι τα πορίσματα του ελέγχου δεν ανταποκρίνονται στις ρητές νομοθετικές επιταγές περί πληρότητας της αιτιολογίας των συμπερασμάτων του ελέγχου ούτε στην παγία νομολογιακή απαίτηση περί του βάρους απόδειξης της ελεγκτικής αρχής σχετικά με την άσκηση επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ως προς την οποία δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία διότι η ελεγκτική αρχή δεν επεξηγεί ούτε αιτιολογεί πώς θεμελιώνεται η χρήση των μέσων κοινωνικής δικτύωσης για επιχειρηματικούς/επαγγελματικούς σκοπούς, ήτοι πώς τούτη εκφεύγει της προσωπικής χρήσης, και πότε κινείται εντός των ορίων της τελευταίας. Διατείνεται, δε, ότι κατά την ελεγκτική διαδικασία προσκόμισε πλήθος ικανών και αναμφισβήτητων αποδεικτικών στοιχείων, ήτοι συμφωνητικά, τραπεζικές πληρωμές, καρτέλες κ.λπ., εκ των οποίων αποδεικνύεται πλήρως ότι, σε όσες εκ των ελεγχόμενων περιπτώσεων πράγματι επρόκειτο για προβολή/διαφήμιση, οι οικείες αμοιβές τιμολογήθηκαν από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... » - ΑΦΜ ....., που πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 28-12-2016, με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον ίδιο και τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις (έγγραφες συμφωνίες, καταστάσεις συμφωνητικών, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, προσήκουσα λογιστική απεικόνιση) εμφάνισης και φορολόγησης αυτών. Επικουρικώς, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η όποια διαφορά ή παράβαση μη έκδοσης έπρεπε να καταλογισθεί στην προαναφερθείσα μονοπρόσωπη εταιρεία μέσω της οποίας ασκείται, μεταξύ άλλων, η δραστηριότητα της προβολής/διαφήμισης επιχειρήσεων μέσω ανάρτησης φωτογραφιών σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης.

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 εμπορικές συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντος και των φερόμενων ως

πελατών του, 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.

Εξάλλου, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί πως κάποιες αναρτήσεις έχουν επιχειρηματικό/εμπορικό χαρακτήρα, η όποια φορολογική παράβαση ή διαφορά έπρεπε να βαρύνει την επιχείρηση με την επωνυμία «..... » - ΑΦΜ ....., αποκλειστικών συμφερόντων του προσφεύγοντος, μέσω της οποίας ασκήθηκε η δραστηριότητα της προβολής/διαφήμισης επιχειρήσεων με χρήση του ατομικού του λογαριασμού στο Instagram, δεδομένου ότι διασταυρώθηκε από την ελεγκτική αρχή (από έγγραφα συμφωνίες, καταστάσεις συμφωνητικών, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και λογιστική απεικόνιση) πως πλήθος αναρτήσεων συμφωνήθηκαν, τιμολογήθηκαν και εισπράχθηκαν από την προαναφερθείσα εταιρεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής και ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, ως προς την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και την πραγματοποίηση εμπορικών συναλλαγών, προβάλλονται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του 2<sup>ου</sup> προβαλλόμενου λόγου, αλλά και του 3<sup>ου</sup> κατά το σκέλος που αναφέρεται στις περιπτώσεις των αναρτήσεων.

#### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup>, 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> 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 Ν.4987/2022 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 Ν.4987/2022 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 οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 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 αντιταχθεί, 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 του προσφεύγοντος από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις (για τις οποίες, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. ....../16.06.2023 κλήσης του προς παροχή εξηγήσεων και ανταπόκρισής του με το από 13/07/2023 ηλεκτρονικό μήνυμά του, αλλά και το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΙΣ 2023 ΕΜΠ/22.11.2023 υπόμνημά του δεν τεκμηριώθηκε η προέλευσή τους), έπειτα από επιμερισμό μεταξύ των συνδικαιούχων, συνολικού ύψους 35.579,84€ στο έτος 2017, συνολικού ύψους 2.713,18€ στο έτος 2018, συνολικού ύψους 10.770,41€ στο έτος 2019 και 18.890,98€ 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**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις προσδιορίζονται αόριστα, καθιστώντας αδύνατη ή άλλως εξαιρετικά δυσχερή την προβολή ουσιαστικού αντιλόγου. Όπως σημειώνεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος για τον συνταχθέντα πίνακα του συνόλου των πρωτογενών πιστώσεων, *«για τις πιστώσεις που αναφέρονται σε γκρι χρώματος πλαίσιο»* ο προσφεύγων *«δεν αιτιολόγησε επαρκώς τον λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν αυτές ή/ούτε προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του»*, δίχως να προσδιορίζονται με σαφήνεια και διακεκριμένα οι πιστώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και ο τρόπος επιμερισμού αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων ούτε να προκύπτουν αυτές (έστω και δυσχερώς) από την επισκόπηση του εν λόγω πίνακα.

**Εξάλλου**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε καταρχάς στην υπ' αριθ. πρωτ. ....../16.06.2023 κλήση προς παροχή εξηγήσεων και καθώς σε πλήθος πρωτογενών πιστώσεων αναφέρονται τα ονόματα των συνδικαιούχων, η ελεγκτική δεν έλαβε 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, ώστε να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι οι υπό κρίση πιστώσεις συνιστούν εισόδημα του προσφεύγοντος, αφού προηγουμένως είχε διαπιστωθεί ότι όχι μόνο δεν καλύπτεται από τα εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού, αλλά και προέρχονται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία που δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 7 του ν.4172/2013. Από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα τους και στην από 22/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου,

την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αόριστης αιτιολογίας ως προς την προσαύξηση περιουσίας προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων λόγων.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται ως προς το εισόδημα α) από μισθωτή εργασία ποσού 1.836,02€ στο φορολογικό έτος 2017, και β) από κεφάλαιο (μερίσματα) ποσού 90.000,00€ και 8.500,00€ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα.

#### **Αποφασίζουμε**

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../22.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα:

α) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2017 - 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

β) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

γ) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

δ) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ε) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

στ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ζ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

η) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

θ) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. 46620100/22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ι) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ια) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

ιβ) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ιγ) την ακύρωση της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και

ιδ) την επικύρωση της υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού τελών χαρτοσήμου για τη φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022  
φορολογικών ετών 2017 – 2020**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                               | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 <sup>η</sup> και 2 <sup>ε</sup> Ν.4987/2022 | 2.600,00         | 0,00                              | -2.600,00                        |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022  
φορολογικού έτους 2017**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|----------------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 3 Ν.4987/2022 | 8.400,00         | 0,00                              | -8.400,00                        |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022  
φορολογικού έτους 2018**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|----------------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 3 Ν.4987/2022 | 3.360,00         | 0,00                              | -3.360,00                        |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022  
φορολογικού έτους 2019**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|----------------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 3 Ν.4987/2022 | 4.800,00         | 0,00                              | -4.800,00                        |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου Ν.4987/2022  
φορολογικού έτους 2020**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|----------------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 3 Ν.4987/2022 | 2.400,00         | 0,00                              | -2.400,00                        |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου  
εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

| Ανάλυση | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------|------------------|------------------|-------------------|----------------------------------|
|---------|------------------|------------------|-------------------|----------------------------------|

|                                             |           |            |           |             |
|---------------------------------------------|-----------|------------|-----------|-------------|
| Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα   |           | 70.000,00  |           | -70.000,00  |
| Εισόδημα από ακίνητα                        |           |            |           | 0,00        |
| Εισόδημα από κεφάλαιο                       | 11,41     | 90.011,41  | 90.011,41 | 0,00        |
| Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013       |           | 35.579,84  |           | -35.579,84  |
| Μισθωτή εργασία                             | 6.008,96  | 7.844,98   | 7.844,98  | 0,00        |
| Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών | 5.747,57  |            |           |             |
| Φορολογητέο εισόδημα                        | 11.767,94 | 203.436,23 | 97.856,39 | -105.579,84 |
| Φόρος που αναλογεί                          | 2.588,15  | 53.273,30  | 15.227,61 | -38.045,69  |
| Μειώσεις από το φόρο                        | 1.900,00  | 1.900,00   | 1.725,90  |             |
| Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ                 | 745,58    | 745,58     | 734,42    | -11,16      |
| Κύριος φόρος                                | -57,43    | 50.627,72  | 12.767,29 | -37.860,43  |
| Διαφορά κύριου φόρου                        |           | 50.685,15  | 12.824,72 | -37.860,43  |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                      |           | 25.342,58  | 6.412,36  | -18.930,22  |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης                |           | 15.660,26  | 6.096,13  | -9.564,13   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                   |           | 91.687,99  | 25.333,21 | -66.354,78  |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου  
εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

| Ανάλυση                                     | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------------------------------------------|------------------|------------------|-------------------|----------------------------------|
| Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα   |                  | 28.000,00        |                   | -28.000,00                       |
| Εισόδημα από ακίνητα                        |                  |                  |                   | 0,00                             |
| Εισόδημα από κεφάλαιο                       | 41.204,19        | 49.704,19        | 49.704,19         | 0,00                             |
| Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013       |                  | 2.713,18         |                   | -2.713,18                        |
| Μισθωτή εργασία                             | 21.435,84        | 21.435,84        | 21.435,84         | 0,00                             |
| Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών |                  |                  |                   |                                  |
| Φορολογητέο εισόδημα                        | 62.640,03        | 101.853,21       | 71.140,03         | -30.713,18                       |
| Φόρος που αναλογεί                          | 10.997,02        | 23.597,11        | 12.272,02         | -11.325,09                       |
| Μειώσεις από το φόρο                        | 1.885,64         | 1.885,64         | 1.885,64          |                                  |
| Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ                 | 9.111,38         | 9.111,38         | 9.111,38          | 0,00                             |
| Κύριος φόρος                                | 0,00             | 12.600,09        | 1.275,00          | -11.325,09                       |
| Διαφορά κύριου φόρου                        |                  | 12.600,09        | 1.275,00          | -11.325,09                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                      |                  | 6.300,05         | 637,50            | -5.662,55                        |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης                |                  | 3.493,79         | 729,60            | -2.764,19                        |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                   |                  | 22.393,93        | 2.642,10          | -19.751,83                       |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου  
εισοδήματος φορολογικού έτους 2019**

| Ανάλυση | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------|------------------|------------------|-------------------|----------------------------------|
|---------|------------------|------------------|-------------------|----------------------------------|

|                                             |           |           |           |            |
|---------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα   |           | 40.000,00 |           | -40.000,00 |
| Εισόδημα από ακίνητα                        |           |           |           | 0,00       |
| Εισόδημα από κεφάλαιο                       |           |           |           | 0,00       |
| Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013       |           | 10.771,41 |           | -10.771,41 |
| Μισθωτή εργασία                             | 21.435,84 | 21.435,84 | 21.435,84 | 0,00       |
| Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών |           |           |           |            |
| Φορολογητέο εισόδημα                        | 21.435,84 | 72.207,25 | 21.435,84 | -50.771,41 |
| Φόρος που αναλογεί                          | 4.816,39  | 24.200,37 | 4.816,39  | -19.383,98 |
| Μειώσεις από το φόρο                        | 1.885,64  | 1.885,64  | 1.885,64  |            |
| Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ                 | 2.930,75  | 2.930,75  | 2.930,75  | 0,00       |
| Κύριος φόρος                                | 0,00      | 19.383,98 | 0,00      | -19.383,98 |
| Διαφορά κύριου φόρου                        |           | 19.383,98 | 0,00      | -19.383,98 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                      |           | 9.691,99  | 0,00      | -9.691,99  |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης                |           | 3.601,86  | 0,00      | -3.601,86  |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                   |           | 32.677,83 | 0,00      | -32.677,83 |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου  
εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

| Ανάλυση                                     | Βάσει<br>δήλωσης | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει<br>απόφασης | Βάσει<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------------------------------------------|------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα   |                  | 20.000,00        |                   | -20.000,00                     |
| Εισόδημα από ακίνητα                        |                  |                  |                   | 0,00                           |
| Εισόδημα από κεφάλαιο                       |                  |                  |                   | 0,00                           |
| Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013       |                  | 18.890,98        |                   | -18.890,98                     |
| Μισθωτή εργασία                             | 21.435,84        | 21.435,84        | 21.435,84         | 0,00                           |
| Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών |                  |                  |                   |                                |
| Φορολογητέο εισόδημα                        | 21.435,84        | 60.326,82        | 21.435,84         | -38.890,98                     |
| Φόρος που αναλογεί                          | 3.502,04         | 16.365,79        | 3.502,04          | -12.863,75                     |
| Μειώσεις από το φόρο                        | 588,28           | 588,28           | 588,28            | 0,00                           |
| Φόρος που παρακρατήθηκε κτλ                 | 2.913,75         | 2.913,75         | 2.913,75          | 0,00                           |
| Προσαύξηση φόρου αποδείξεων                 |                  | 1.618,01         | 0,00              | -1.618,01                      |
| Κύριος φόρος                                | 0,01             | 14.481,77        | 0,01              | -14.481,76                     |
| Διαφορά κύριου φόρου                        |                  | 14.481,76        | 0,00              | -14.481,76                     |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                      |                  | 7.240,88         | 0,00              | -7.240,88                      |
| Σύνολο φόρου για καταβολή                   |                  | 21.722,64        | 0,00              | -21.722,64                     |

**Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

| ΑΝΑΛΥΣΗ | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
|---------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|

|                           |           |      |            |
|---------------------------|-----------|------|------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 16.800,00 | 0,00 | -16.800,00 |
|---------------------------|-----------|------|------------|

Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018

| ΑΝΑΛΥΣΗ                   | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 6.720,00         | 0,00                              | -6.720,00                        |

Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019

| ΑΝΑΛΥΣΗ                   | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 9.600,00         | 0,00                              | -9.600,00                        |

Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020

| ΑΝΑΛΥΣΗ                   | Βάσει<br>ελέγχου | Βάσει της<br>παρούσας<br>απόφασης | Διαφορά<br>απόφασης -<br>ελέγχου |
|---------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 4.800,00         | 0,00                              | -4.800,00                        |

Υπ' αριθ. ....../22.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού  
τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| Τέλη χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου | 600,00 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022       | 300,00 |
| Σύνολο τελών προς καταβολή           | 900,00 |

\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 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

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.