



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09-07-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1683

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α' 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
 2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
 4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
- ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ., κατοίκου

στην οδό «.....» αριθμός- Τ.Κ.-, κατά των με αριθμό: α)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, δ)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ε)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, στ)/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 -31/12/2020 και ζ)/..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίσιν ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.165,74€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 3.582,87€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 679,62€, **ήτοι συνολικά ποσό 11.428,23€.**

Με την υπ' αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 14.894,75€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 7.447,38€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.003,21€, **ήτοι συνολικά ποσό 24.345,34€.**

Με την υπ' αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 18.576,24€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ύψους 9.288,12€, **ήτοι συνολικά ποσό 27.864,36€.**

Με την υπ' αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, **συνολικού ποσού 8.969,56€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 628,95€.**

Με την υπ' αριθμ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, **συνολικού ποσού 14.564,74€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 1.550,65€.**

Με την υπ' αριθμ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ύψους 19.004,16€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 64,89€, ήτοι **συνολικό ποσό 19.069,05€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ύψους 1.420,87€.**

Με την υπ' αριθμ. / Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για παραβάσεις σχετικά με το Φ.Π.Α., κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Α.Π.Υ.), για παρασχεθείσες υπηρεσίες και πωλήσεις διαφημιστικών ειδών, καθαρής αξίας 39.993,77€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €9.598,80, ήτοι συνολικής αξίας 49.592,27€, κατά παράβαση των άρθρων 3,6,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022.

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Α.Π.Υ.), για παρασχεθείσες υπηρεσίες και πωλήσεις διαφημιστικών ειδών, καθαρής αξίας 64.526,82€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €15.486,44, ήτοι συνολικής αξίας 80.013,23€, κατά παράβαση των άρθρων 3,6,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022.

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. ή Α.Π.Υ.), για παρασχεθείσες υπηρεσίες και πωλήσεις διαφημιστικών ειδών, καθαρής αξίας 78.643,26€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €18.874,38, ήτοι συνολικής αξίας 97.517,64€, κατά παράβαση των άρθρων 3,6,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. / ... / εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου / εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης (Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας) και των σχετικών, έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και πληροφοριακών εκθέσεων, ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), από τις οποίες διαπιστώθηκε, η απόκρυψη φορολογητέων εσόδων και εκροών, κατά περίπτωση, στις φορολογικές περιόδους 1.1-31.12.2018, 1.1-31.12.2019 και 1.1-31.12.2020.

Ειδικότερα, από τις ανωτέρω εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκύπτει ότι: «ο ελεγχόμενος, ο οποίος δραστηριοποιείται στο χώρο της διαφήμισης, παρέχοντας υπηρεσίες διαφημιστικού γραφείου, γραφιστικής, μεταξοτυπίας και εκτύπωσης διαφημιστικών καταλόγων, ετικετών, πινακίδων και λοιπών διαφημιστικών υλικών, πραγματοποιούσε εξ αποστάσεως πωλήσεις διαφημιστικών ειδών μέσω του διαδικτύου, όπου διατηρεί ιστοσελίδα, χρησιμοποιώντας και μέσο κοινωνικής δικτύωσης στο οποίο διαφήμιζε τα εμπορεύματά του και ανέγραφε τις τιμές πώλησης. Οι παραγγελίες από την πελατεία του αποστέλλονταν ταχυδρομικώς μέσω μεταφορικής εταιρείας, από την

οποία ζητήθηκαν και ελήφθησαν αναλυτικά δεδομένα-αρχεία (όπως στοιχεία τόπου παράδοσης, στοιχεία παραλήπτη, ποσά αντικαταβολής, ημερομηνία παράδοσης) και οι πληρωμές γίνονταν, είτε με αντικαταβολή στην ταχυμεταφορική επιχείρηση, είτε με μεταφορές χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, τις πιστωτικές κινήσεις των οποίων επεξεργάστηκε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Σημειώνεται ότι όσον αφορά στις τραπεζικές πιστώσεις ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισόδων μόνο οι πιστώσεις με αιτιολογία: α) είτε το διακριτικό «παραγγελία», β) είτε τον αύξοντα αριθμό της παραγγελίας, γ) είτε το όνομα πελάτη, δ) είτε σωρευτικά τα ανωτέρω και δεν ελήφθησαν υπόψη πιστώσεις χωρίς αιτιολογία. Στον παρακάτω πίνακα 1 παρουσιάζονται οι εισπράξεις του ελεγχόμενου, όπως προκύπτουν από την επεξεργασία των δεδομένων που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1:ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ	ΕΤΟΣ		
	2018	2019	2020
ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ	14.169,72	38.865,30	64.746,06
ΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	61.975,08	68.979,14	68.399,94
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	76.144,80	107.844,44	133.146,00
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	61.407,10	86.971,32	107.375,81
ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	14.737,70	20.873,12	25.770,19

Θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι, οι εισπράξεις που έγιναν ήταν με Φ.Π.Α., ο συντελεστής του οποίου είναι 24%. Κατόπιν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και του κύκλου εργασιών έγινε σύγκριση των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων του ελεγχόμενου με τις αποδεδειγμένες εισπράξεις του και διαπιστώθηκε ότι, **υπολείπονται σημαντικά των εισπράξεων τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα**, όπως φαίνεται και στον κάτωθι πίνακα 2.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΤΟΣ		
	2018	2019	2020
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	21.413,33	22.444,50	28.732,55
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ (ΑΝΕΥ ΦΠΑ)	61.407,10	86.971,32	107.375,81
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ-ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ)	39.993,77	64.526,82	78.643,26
ΦΠΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ (24%)	9.598,50	15.486,44	18.874,38
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	49.592,27	80.013,23	97.517,64

Ακολουθώντας, από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι, ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε δαπάνες: α) για τις διαδικτυακές του πωλήσεις, οι οποίες καταβλήθηκαν σε εταιρίες πληροφορικής (..... και) και οι οποίες, αν και καταχωρίστηκαν στο βιβλίο εξόδων, δεν δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) και στα συνυποβαλλόμενα έντυπα (Ε3) «Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα». Σύμφωνα με τα παραστατικά δαπανών (τιμολόγια), που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, πρόκειται για συνολικό ποσό δαπάνης, 7.777,50€, κατά το φορολογικό έτος 2018, 10.481,52€, κατά το φορολογικό έτος 2019 και 13.762,32€, κατά το φορολογικό έτος 2020. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν

προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς ο ελεγχόμενος διαφήμιζε τα εμπορεύματά του μέσω των ως άνω εταιριών και **αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα**. Επιπλέον, **δεν υπήχθησαν σε Φ.Π.Α.**, διότι αποτελούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπηρεσιών και β) ασφαλιστικών εισφορών στον Ε.Φ.Κ.Α. ποσών, **1.478,00€, 1.319,07€ και 5.777,86€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα**. Οι δαπάνες αυτές αν και δεν καταχωρίστηκαν στο βιβλίο εξόδων, **αναγνωρίζονται από τον έλεγχο** διότι βασίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά, καταβλήθηκαν εμπροθέσμως και είναι παραγωγικές, γενόμενες προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. Η αναγνώριση των δαπανών, υπολογίζεται με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επικαλούμενος τον ακόλουθο ισχυρισμό.

Αόριστο και αβάσιμο το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων - Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας- Αυθαίρετος και αβάσιμος υπολογισμός των επίδικων ποσών- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ευθέως και εκ πλαγίου των οικείων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και των Φορολογικών Νόμων- Εσφαλμένος υπολογισμός ποσών.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος -

εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....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, στο 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία 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 (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

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

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (Σ.τ.Ε. 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης

των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α).... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ιδ') Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1,2,3,5 και 12 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. {...} 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. {...} 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής: α) ..β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου. γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1.Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου

παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας....».

Επειδή, από τη θεωρηθείσα, στις, έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι: «α) ο έλεγχος προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου κατά το ποσό της αποκρυβείσας καθαρής αξίας των διαδικτυακών πωλήσεων (σελίδες 27 έως 30), ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΥΛΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	21.413,33	39.993,77	61.407,10
2019	22.444,50	64.526,82	86.971,32
2020	28.732,55	78.643,26	107.375,81

β) ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε δαπάνες, ως ακολούθως: βα) για τις διαδικτυακές του πωλήσεις, οι οποίες δεν συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1) και στα συνυποβαλλόμενα έντυπα (Ε3) «Καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα», καθαρής αξίας, 7.777,50€, 10.481,52€ και 13.762,32€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα και ββ) κινητής και σταθερής τηλεφωνίας συνολικών ποσών, 1.492,41€, 1.874,42€ και 1.588,75€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα, οι οποίες αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και συνυπολογίστηκαν κατά τον προσδιορισμό του φόρου των οικείων ετών, καθότι καταχωρίστηκαν στη στήλη των εξόδων των απλογραφικά τηρούμενων βιβλίων (εσόδων-εξόδων) και στηρίζονται σε νόμιμα παραστατικά και γ) δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών στον Ε.Φ.Κ.Α. ποσών, 1.478,00€, 1.319,07€ και 5.777,86€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα, οι οποίες αν και δεν καταχωρίστηκαν στη στήλη των εξόδων των απλογραφικά τηρούμενων βιβλίων (εσόδων-εξόδων), αναγνωρίζονται από τον έλεγχο και λήφθηκαν υπόψη στο λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των οικείων ετών, διότι βασίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά, καταβλήθηκαν εμπροθέσμως και έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχεται τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές, όπως το σύνολό τους προσδιορίσθηκε, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, από την ελεγκτική αρχή στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α..

Επειδή, ακολούθως, προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται: α) γενικά και αόριστα ότι, η ελεγκτική αρχή προέβη, σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και των Φορολογικών Νόμων, καθότι δεν εξειδικεύει ποιες διαπιστώσεις και πορίσματα του ελέγχου διατυπώνονται με τρόπο ασαφή, μη νόμιμο και μη αιτιολογημένο και β) ατεκμηρίωτα ότι, δεν λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή ουσιαστικά στοιχεία των δαπανών του, στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αναφορικά με τις επιχειρήσεις-προμηθευτές,

«.....» ΚΑΙ «.....», καθότι **δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο** τόσο στον έλεγχο, όσο και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως φορολογικά στοιχεία αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) και εξοφλήσεις αυτών και επιπλέον **δεν καταχωρήθηκαν** στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία (εσόδων -εξόδων) και **δεν δηλώθηκαν** στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών, των οικείων ετών, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος, αναπόδεικτος και κυρίως αόριστος.

Επειδή, περαιτέρω **δεν προβάλλεται** κανένας ισχυρισμός, για την υπ' αριθμ. /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, για παραβάσεις σχετικές με το Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη**, της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου στην οδό «.....» αριθμός ...- Τ.Κ.-, ήτοι την **επικύρωση** των με αριθμό: α) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, δ) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ε) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, στ) /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 -31/12/2020 και ζ) /..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμ. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	518,60	30.055,64	30.055,64	29.537,04
	Συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		161,60			
Χρεωστικό ποσό			7.004,14	7.004,14	7.165,74
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022.			3.582,87	3.582,87	3.582,87
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			679,62	679,62	679,62
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		488,40	11.916,63	11.916,63	11.428,23

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

2) Επί της υπ' αριθμ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	374,50	49.029,50	49.029,50	48.655,00
	Συζύγου				
Πιστωτικό ποσό		0,14			
Χρεωστικό ποσό			14.894,61	14.894,61	14.894,75
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022			7.447,38	7.447,38	7.447,38
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.003,21	2.003,21	2.003,21
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		649,86	24.995,20	24.995,20	24.345,34

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

3) Επί της υπ' αριθμ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020.

Φορολογικό έτος 2020		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	2.016,08	61.119,16	61.119,16	59.103,08
	Συζύγου				
Χρεωστικό ποσό		172,24	18.748,48	18.748,48	18.576,24
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν. 4987/2022			9.288,12	9.288,12	9.288,12
Προκαταβολή φόρου		94,88	94,88	94,88	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		917,12	28.781,48	28.781,48	27.864,36

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

4) Επί της υπ' αριθμόν / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.863,05	43.856,82	43.856,82	39.993,77
Αξία φορολογητέων εισροών	6.484,18	6.484,18	6.484,18	0,00
Σύνολο φόρου εκροών	927,13	10.525,64	10.525,64	9.598,51
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.556,08	1.556,08	1.556,08	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		8.969,56	8.969,56	8.969,56
Πιστωτικό υπόλοιπο	628,95			(628,95)
Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή		8.969,56	8.969,56	8.969,56
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	628,95			(628,95)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

5) Επί της υπ' αριθμόν / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	22.444,50	86.971,32	86.971,32	64.526,82
Αξία φορολογητέων εισροών	26.267,73	26.267,73	26.267,73	0,00
Σύνολο φόρου εκροών	5.379,57	20.866,01	20.866,01	15.486,44
Σύνολο φόρου εισροών	6.304,01	6.304,01	6.304,01	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	628,95	0,00	0,00	(628,95)
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	2,74	2,74	2,74	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.930,22	6.301,27	6.301,27	(628,95)
Χρεωστικό υπόλοιπο		14.564,74	14.564,74	14.564,74
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.550,65	0,00	0,00	(1.550,65)
Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή		14.564,74	14.564,74	14.564,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.550,65	0,00	0,00	(1.550,65)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

6)Επί της υπ' αριθμόν/..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	27.380,55	106.023,81	106.023,81	78.643,26
Αξία φορολογητέων εισροών	26.815,74	26.815,74	26.815,74	0,00
Σύνολο φόρου εκροών	6.565,35	25.439,73	25.439,73	18.874,38
Σύνολο φόρου εισροών	6.435,57	6.435,57	6.435,57	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	1.550,65	0,00	0,00	(1.550,65)
Υπόλοιπο φόρου εισροών	7.986,22	6.435,57	6.435,57	(1.550,65)
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.004,16	19.004,16	19.004,16
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022		64,89	64,89	64,89
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.420,87	0,00	0,00	(1.420,87)
Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή		19.069,05	19.069,05	19.069,05
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.420,87	0,00	0,00	(1.420,87)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4987/2022.

7)Επί της υπ' αριθμόν/..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020.

	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 21.979,66€	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
2018	9.598,50€ χ 50%=4.799,25	9.598,50€ χ 50%=4.799,25
2019	15.486,44 χ 50%=7.743,22	15.486,44 χ 50%=7.743,22
2020	18.874,38 χ 50%=9.437,19	18.874,38 χ 50%=9.437,19
ΣΥΝΟΛΟ	43.959,31Χ 50%=21.979,66	43.959,31Χ 50%=21.979,66

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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

