



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/01/2025

Αριθμός απόφασης: 87

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Τμήμα : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά:

- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα σχετιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες απόεκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ..

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 3.600,00 ευρώ, με μηδενικό ποσό καταβολής φόρου.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 198,59 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 99,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 297,89 ευρώ.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 2.006,45 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.003,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 3.009,68 ευρώ.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 5.620,98 ευρώ, με μηδενικό ποσό καταβολής φόρου.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 828,39 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 414,20 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 1.242,59 ευρώ.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 1.579,36 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 789,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 2.369,04 ευρώ.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 4.196,13 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.098,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 6.294,20 ευρώ.
- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 1.349,03 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 674,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 2.023,55 ευρώ.

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 4.329,68 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.164,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, 6.494,52 ευρώ.

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, συνολικού ποσού 2.500,00 ευρώ, γιατί δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. Η επιβολή του ανωτέρω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 (πρόστιμο του άρθρου 54 § 1, περ. η' και §2 περ. ε' του ν.4174/2013, ήδη ν.4987/2022) - Κ.Φ.Δ..

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, συνολικού ποσού 9.702,12€ (1 X 9.702,12€) λόγω μη τήρησης των προβλεπομένων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων) χωρίς έναρξη εργασιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 (πρόστιμο παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, ήδη ν.4987/2022) - Κ.Φ.Δ..

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, συνολικού ποσού 6.990,33€ (1 X 6.990,33€) λόγω μη τήρησης των προβλεπομένων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων) χωρίς έναρξη εργασιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 (πρόστιμο παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, ήδη ν.4987/2022) - Κ.Φ.Δ..

- Με τη με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, συνολικού ποσού 10.000,00€ (1 X 10.000,00€) λόγω μη τήρησης των προβλεπομένων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων) χωρίς έναρξη εργασιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 (πρόστιμο παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, ήδη ν.4987/2022) - Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2019 -2023, εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ., εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι Τέλη και Εισφορές, Έλεγχος Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων, καθώς και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικών ετών 2019 έως και 2023.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού (άρθρα 22 παρ. 1β και 23 παρ. 3^α) του ν.5104/2024.

Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών των άρθρων 14 & 83 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσέλθει εντός πέντε (5) ημερών στα γραφεία του ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου να παραλάβει αντίγραφο αρχείου dnd, με φωτογραφικό υλικό και βίντεο, καθώς μετά από έλεγχο που έγινε στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης προέκυψε ότι παρείχε υπηρεσίες κομμωτικής σε διάφορους πελάτες της. Επί του ως άνω αρχείου dnd, μέσω του ανωτέρω αιτήματος, ο έλεγχος ζητούσε από την προσφεύγουσα, να προσκομίσει αναλυτικό υπόμνημα με το οποίο να αναφέρει ποιο ήταν το αντίτιμο που εισέπραξε για τις υπηρεσίες που παρείχε, όπως απεικονιζόταν στο φωτογραφικό υλικό καθώς και την προσκόμιση κάθε άλλου στοιχείου για την απόδειξη των ισχυρισμών της.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στην αξιολόγηση του ανωτέρου υλικού, προχωρώντας στις κάτωθι ενέργειες.

- Το υλικό αυτό αποτελείται από 1.277 φωτογραφίες και βίντεο, τα οποία ταξινομήθηκαν βάσει των μεταδεδομένων (metadata) κάθε ηλεκτρονικού αρχείου και της ονομασίας τους, με την ημερομηνία και την ώρα που λήφθηκαν — μεταφορτώθηκαν στους λογαριασμούς κοινωνικής δικτύωσης της ελεγχόμενης.
- Από τον έλεγχο του παραπάνω φωτογραφικού υλικού προέκυψε ομαδοποίηση των φωτογραφιών και των βίντεο σε στιγμιότυπα — γεγονότα τα οποία αφορούν την προσωπική ζωή της ελεγχόμενης και σε στιγμιότυπα — γεγονότα τα οποία αφορούν την παροχή υπηρεσιών κομμωτικής, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί η σχετική έναρξη εργασιών στο μητρώο της φορολογικής Διοίκησης. Ειδικότερα, από την αξιολόγηση του παραπάνω υλικού η ελεγχόμενη εμφανίζεται να παρέχει επαγγελματικά και κατ' εξακολούθηση υπηρεσίες κομμωτικής, καθ' όλη τη διάρκεια των ετών 2019, 2020, 2021, 2022 και 2023, συνολικά σε 332 περιπτώσεις.
- Επιπλέον, από τα γεγονότα που εμφανίζονται στο φωτογραφικό υλικό αυτό, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει η ελεγχόμενη είναι επαγγελματικής φύσης, διότι είναι επαναλαμβανόμενες, απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις κομμωτικής, ενώ παράλληλα οι υπηρεσίες παρέχονται σε αρκετές περιπτώσεις σε αντισυμβαλλόμενους οι οποίοι διαθέτουν σημαντική παρουσία στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, με σκοπό την προβολή των υπηρεσιών που παρέχει η ελεγχόμενη μέσα από το διαδίκτυο και την προσέλκυση πελατείας.
- Παράλληλα, από το φωτογραφικό υλικό προκύπτει ότι σε πολλές περιπτώσεις οι υπηρεσίες παρέχονται ενόψει σημαντικών κοινωνικών ή επαγγελματικών γεγονότων (γάμοι, επαγγελματικές φωτογραφήσεις, video clips), για τα οποία απαιτείται επαγγελματική παροχή υπηρεσιών που εν προκειμένω παρείχε η ελεγχόμενη.

- Επιπλέον, όσον αφορά την αντιπαροχή — αμοιβή της ελεγχόμενης, εύλογα μπορεί να καταλήξει κανείς στο συμπέρασμα ότι το τίμημα για τις υπηρεσίες αυτές είναι υψηλότερο από τη συνήθη —απλή παροχή υπηρεσιών κομμωτικής, καθότι αφορά τη δημιουργία αποτελέσματος ιδιαίτερης αισθητικής αξίας και απαιτήσεων που απαιτεί χρόνο, αναλώσιμα υλικά και τεχνογνωσία εκ μέρους της ελεγχόμενης.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων, και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το παραπάνω φωτογραφικό υλικό, ο έλεγχος κατέληξε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), καθότι αυτά δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο (κατόπιν της ως άνω πρόσκλησης). Επιπροσθέτως, η ελεγχόμενη δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021, 2022 και 2023.

Ειδικότερα, ο έλεγχος, για τις 332 περιπτώσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση του παραπάνω υλικού, εκτίμησε την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών με βάση διαθέσιμα στοιχεία για ομοειδείς συναλλαγές και στοιχεία από το διαδίκτυο. Συγκεκριμένα, έγινε έρευνα ανά περίπτωση για κάθε μία από τις 332 παραπάνω περιπτώσεις-κομμώσεις, κατά την οποία καθορίστηκε αντιπροσωπευτική ελάχιστη τιμή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες κόμμωσης που απεικονίζονται στο αξιολογηθέν οπτικοακουστικό υλικό, με κατώτερη τιμή τα 80 € και ανώτερη τα 1.000 €, λαμβάνοντας υπόψη την κατά περίπτωση πολυπλοκότητα των κομμώσεων, τα υλικά που φαίνεται να αναλώθηκαν για την εκάστοτε παροχή της υπηρεσίας, το χρόνο που απαιτείται για την υλοποίηση της εκάστοτε κόμμωσης και τη σκοπούμενη χρήση των υπηρεσιών από τους πελάτες της ελεγχόμενης (συμμετοχή σε κοινωνικές εκδηλώσεις, προβολή στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, συμμετοχή σε επαγγελματικές φωτογραφήσεις).

Κατά συνέπεια, δημιουργήθηκε αρχείο κατόπιν της έρευνας του ελέγχου με διακριτές τιμές ανά περίπτωση και για τις 332 περιπτώσεις που εντοπίστηκαν στο αξιολογηθέν οπτικοακουστικό υλικό, προκειμένου να υπολογιστεί η αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα αξία.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ως άνω 332 περιπτώσεις αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία), για τις οποίες προκύπτει ότι αφενός μεν δεν δηλώθηκε το εισόδημα που εισπράχθηκε για τις υπηρεσίες αυτές, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

| ΕΤΟΣ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ | ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ | ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 54 Ν. 5104/2024 ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΠΡΩΗΝ ΑΡΘΡΟ 58) ΚΦ.Δ. |
|------|---------------------|-------------------------------------|--------------------------------|---|
| 2019 | 22 | 3.451,61 | 0,00 | 0,00 |
| 2020 | 38 | 6.580,65 | 198,59 | 99,30 |
| 2021 | 135 | 17.483,87 | 2.006,45 | 1.003,23 |
| 2022 | 40 | 5.620,97 | 0,00 | 0,00 |

Και για τις οποίες αφετέρου δε επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο ταυτίζεται με το πρόστιμο που προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 53 του ίδιου νόμου (περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας για την οποία δεν 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) σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

| ΕΤΟΣ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ | ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΦΠΑ | ΦΠΑ | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ παρ. 6 άρθρου 57 ΚΦΔ |
|---------------|---------------------|------------------|------------------|-----------------------------------|
| 2019 | 22 | 3.451,61 | 828,39 | 414,19 |
| 2020 | 38 | 6.580,65 | 1.579,35 | 789,68 |
| 2021 | 135 | 17.483,87 | 4.196,13 | 2.098,06 |
| 2022 | 40 | 5.620,97 | 1.349,03 | 674,52 |
| 2023 | 97 | 18.040,32 | 4.329,68 | 2.164,84 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 332 | 51.177,42 | 12.282,58 | 6.141,29 |

Στη συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμούΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 33 και 65 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και τις προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν.4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2019 έως και 2023, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας το με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικό υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, οι οποίες λήφθηκαν υπόψιν από τον έλεγχο αλλά δεν έγιναν δεκτές, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στην οριστικοποίηση των ως άνω αποτελεσμάτων και στην σύνταξη των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ., του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2019 -2023.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα τα πορίσματα της Φορολογικής Διοίκησης ως προς την συνδρομή των προϋποθέσεων άσκησης επιτηδεύματος στο πρόσωπό της. Ειδικότερα , η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα εξής:
 - Αρνείται ότι η παροχή υπηρεσιών που εμφανίζονται στα στοιχεία που αξιολόγησε ο έλεγχος αφορά σε άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και συγκεκριμένα της κομμωτικής.
 - Ασχολείτο ερασιτεχνικά με την κομμωτική και κανένα έσοδο δεν απέκτησε από αυτή,
 - Ουδέποτε έχει παράσχει τις υπηρεσίες της σε οποιαδήποτε τρίτο πρόσωπο έναντι ανταλλάγματος, και
2. Τα πορίσματα της Φορολογικής Διοίκησης είναι μη αιτιολογημένα.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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. [...]

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

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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. [..].».

Άρθρο 28 μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζουν ότι:

Άρθρο 13 Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

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.

Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

[...]

3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του πρώτου εδαφίου αφορούν παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του πρώτου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.

Άρθρο 15Α Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών

1. Οι οντότητες του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Α' 251) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών, των τηρούμενων λογιστικών αρχείων - βιβλίων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί.

2. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, η έκταση εφαρμογής, οι εξαιρέσεις, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των οντοτήτων της παρ. 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα, διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων των οντοτήτων της παρ. 1.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ. Ε 2015/31.01.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν.4172/2013», αναφέρεται ότι:

« 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.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, 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 στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 σύννομη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 « Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 « Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

« 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

[...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

[...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε , ζ ή και ιδ της παρ. 1,[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 « Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.

2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.[...].».

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αρνείται ότι η παροχή υπηρεσιών που εμφανίζονται στα στοιχεία που αξιολόγησε ο έλεγχος αφορά σε άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητάς της και συγκεκριμένα της κομμωτικής. Εν αντιθέσει, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ασχολείτο ερασιτεχνικά με την κομμωτική και κανένα έσοδο δεν απέκτησε από αυτή αλλά ούτε έχει παράσχει τις υπηρεσίες της σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο έναντι ανταλλάγματος.

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται τα εξής:

« [...]

Ο έλεγχος, για τις 332 περιπτώσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση του παραπάνω υλικού, εκτίμησε την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών με βάση διαθέσιμα στοιχεία για ομοειδείς συναλλαγές και στοιχεία από το διαδίκτυο. Ειδικότερα, έγινε έρευνα ανά περίπτωση για κάθε μία από τις 332 παραπάνω περιπτώσεις-κομμώσεις κατά την οποία καθορίστηκε αντιπροσωπευτική ελάχιστη τιμή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες κόμμωσης που απεικονίζονται στο αξιολογηθέν οπτικοακουστικό υλικό, με κατώτερη τιμή τα 80€ και ανώτερη τα 1.000€, λαμβάνοντας υπόψη την κατά περίπτωση πολυπλοκότητα των κομμώσεων, τα υλικά που φαίνεται να αναλώθηκαν για την εκάστοτε παροχή της υπηρεσίας, το χρόνο που απαιτείται για την υλοποίηση της εκάστοτε κόμμωσης και τη σκοπούμενη χρήση των υπηρεσιών από τους πελάτες της ελεγχόμενης (συμμετοχή σε κοινωνικές εκδηλώσεις, προβολή στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης συμμετοχή σε επαγγελματικές φωτογραφήσεις). Κατά συνέπεια, δημιουργήθηκε αρχείο κατόπιν της έρευνας του ελέγχου με διακριτές τιμές ανά περίπτωση και για τις 332 περιπτώσεις που εντοπίστηκαν στο αξιολογηθέν οπτικοακουστικό υλικό, προκειμένου να υπολογιστεί η αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα αξία. [...].

Ο έλεγχος συμπερασματικά κρίνει ότι οι ως άνω 332 περιπτώσεις αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία), για τις οποίες προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε το εισόδημα που εισπράχθηκε για τις υπηρεσίες αυτές σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

| ΕΤΟΣ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ | ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ | ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ | ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 54 Ν. 5104/2024 ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΠΡΩΗΝ ΑΡΘΡΟ 58) ΚΦ.Δ. |
|------|---------------------|-------------------------------------|--------------------------------|---|
| 2019 | 22 | 3.451,61 | 0,00 | 0,00 |
| 2020 | 38 | 6.580,65 | 198,59 | 99,30 |
| 2021 | 135 | 17.483,87 | 2.006,45 | 1.003,23 |
| 2022 | 40 | 5.620,97 | 0,00 | 0,00 |

[...].».

Επειδή, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι η παροχή υπηρεσιών που εμφανίζεται στα στοιχεία που αξιολόγησε ο έλεγχος αφορά ερασιτεχνική απασχόλησή της. Παρόλα αυτά, δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο για κάποια συγκεκριμένη από τις 332 περιπτώσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος για την οποία να προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που παρείχε ήταν στα πλαίσια ερασιτεχνικής απασχόλησης (σε φίλους- συγγενείς κλπ), ενώ οι εκδηλώσεις στις οποίες έτυχαν προβολής οι παροχές της ελεγχόμενης αποδεικνύουν τον επαγγελματικό χαρακτήρα της παροχής.

Επειδή, από τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, προκύπτει η επί σειρά (ήτοι συνεχόμενων και συναπών) ετών χωρίς ενδιάμεσα έτη αποχής παροχή υπηρεσιών, η επαναλαμβανόμενη (κατ' εξακολούθηση) και σε πληθώρα διαφορετικών προσώπων παροχή υπηρεσιών, τέτοιου μεγέθους που ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι δέκτες των υπηρεσιών υπάγονται στη στενή σφαίρα του άμεσου συγγενικού της περιβάλλοντος δεν αποδεικνύεται.

Επειδή, ο έλεγχος αναφέρεται ότι η επαγγελματικής φύσης παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας συνάγεται τόσο από το είδος όσο και από τις εν γένει περιστάσεις και συνθήκες της παρεχόμενης υπηρεσίας, καθώς επρόκειτο σε πολλές περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών ενόψει σημαντικών και ιδιαίτερων γεγονότων, όπως γάμοι, επαγγελματικές φωτογραφήσεις, video clips κλπ που εξ ορισμού απαιτούν επαγγελματία.

Επειδή, οι αποδέκτες των υπηρεσιών της προσφεύγουσας είναι εν μέρει πρόσωπα τα οποία διαθέτουν σημαντική παρουσία στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, οι οποίοι δε θα διακινδύνευαν να πληγεί η εικόνα τους από έναν τυχαίο ή άπειρο ερασιτέχνη.

Επειδή, ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες της προσφεύγουσας δεν επρόκειτο για συνήθη παροχή υπηρεσίας κομμωτικής, γιατί στην πλειοψηφία των περιπτώσεων αφορούσε στη δημιουργία αποτελέσματος, είτε ιδιάζουσας τεχνοτροπίας, είτε υψηλής αισθητικής αξίας και ιδιαίτερου κάλλους, καθώς και απαιτήσεων που συνάδει με παροχή από επαγγελματία και όχι από ερασιτέχνη, ήτοι παροχή από πρόσωπο με εξειδικευμένη τεχνογνωσία και εμπειρία.

Επειδή, επιπροσθέτως, δεν μπορεί να αγνοηθεί και το γεγονός ότι ενώ όλα τα ανωτέρω αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα ουδόλως προέβη στην προσκόμιση οποιουδήποτε στοιχείου που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της περί ερασιτεχνικής απασχόλησής της με την κομμωτική. Αυτό μάλιστα σε καμία περίπτωση δε συνιστά αντιστροφή βάρους απόδειξης, αλλά απλή απόδειξη-υποστήριξη περί της ουσιώδους βασιμότητας του προταθέντος ισχυρισμού της, καθόσον σε διαφορετική περίπτωση αυτός καθίσταται αόριστος, ανυποστήρικτος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η παράλειψη της φορολογουμένης να παράσχει πληροφορίες ή η αδυναμία της να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση και αντίκρουση των πορισμάτων της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να μην λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος της και δεν είναι παράδοξο να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής της 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από την φορολογούμενη, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Αυτό δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έχει λάβει κάποιο εισόδημα από την κομμωτική, χωρίς να προσκομίζει προς απόδειξη του ισχυρισμού της οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο ή στοιχείο που να μπορεί να αξιολογηθεί και να συνεκτιμηθεί από τον έλεγχο, ώστε να αποτελεί έρεισμα για την τυχόν μεταβολή των διαπιστώσεων και των αποτελεσμάτων του.

Επειδή, ο έλεγχος αντικρούει τον παραπάνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέροντας ότι

«[...] από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλλει, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που έχουν έρθει σε γνώση της Υπηρεσίας μας και έτυχαν επεξεργασίας του ελέγχου, προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία:

| ΔΗΛΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| ΜΙΣΘΟΙ | | | | |
| ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ | | | | 261,53 |
| ΤΟΚΟΙ | | 0,03 | 0,01 | 0,01 |
| ΣΥΝΟΛΟ (Α) | 0,00 | 0,03 | 0,01 | 261,54 |
| | | | | |
| ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| ΕΝΟΙΚΙΑ | | 1.200,00 | 2.500,00 | 6.000,00 |
| ΔΙΔΑΚΤΡΑ ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ | 600,00 | | | |
| ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ (ΚΩΔ. 049 Ε1) | 1.000,00 | 980,00 | 6.483,86 | 3.769,10 |
| ΠΛΗΡΩΜΕΣ & ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΩΝ | | 0,01 | | |
| ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ | 169,00 | 169,00 | 169,00 | 169,00 |
| ΚΙΝΗΤΗ ΚΑΙ ΣΤΑΘΕΡΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ | 296,29 | 291,59 | 295,18 | 272,67 |
| ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ | | 128,09 | 475,02 | 3.658,35 |
| ΣΥΝΟΛΟ (Β) | 2.065,29 | 2.768,69 | 9.923,06 | 13.869,12 |
| | | | | |
| ΔΙΑΦΟΡΑ (Α) -(Β) | -2.065,29 | -2.768,66 | -9.923,05 | -13.607,58 |

Κατά συνέπεια, σε κάθε ένα από τα παραπάνω ελεγχόμενα έτη προκύπτει ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της ελεγχόμενης δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών της για τη διαβίωσή της, με αποτέλεσμα σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου να προκύπτει απόδειξη σχετικά με τον τρόπο και τα αδήλωτα εισοδήματα με τα οποία καλύπτει η ελεγχόμενη τη διαφορά αυτή, ήτοι ότι υπάρχουν εισοδήματα τα οποία δεν έχουν δηλωθεί και με τα οποία καλύφθηκαν οι παραπάνω δαπάνες διαβίωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, το ανωτέρω γεγονός μπορεί εν γένει να ληφθεί υπόψιν από τον έλεγχο, να συνεκτιμηθεί και να συναξιολογηθεί σε συνδυασμό με όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έχει παράσχει τις υπηρεσίες της σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο έναντι ανταλλάγματος, δίχως να προσκομίζει προς απόδειξη του ισχυρισμού της οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο ή στοιχείο που να μπορεί να αξιολογηθεί και να συνεκτιμηθεί από τον έλεγχο, ώστε να αποτελεί έρεισμα για την τυχόν μεταβολή των διαπιστώσεων και των αποτελεσμάτων του. Εν αντιθέσει, η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση της πρώτης πρόσκλησης του ελέγχου κατέστησε ιδιωτικό (private) το περιεχόμενο των λογαριασμών της στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης για να αποκρύψει τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αλλά και να αποτρέψει περαιτέρω έλεγχο των στοιχείων αυτών.

Επειδή, η παραπάνω ενέργεια της προσφεύγουσας έχει άμεση και απόλυτη σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης, καθόσον ο έλεγχος ερείδεται επί στοιχείων που προέκυψαν από την επεξεργασία του περιεχομένου των μέχρι τότε δημόσιων λογαριασμών της στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης.

Επειδή, από την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων από τον έλεγχο προέκυψε ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα ήταν προς πάρα πολλά (άνω των 200) και διαφορετικά πρόσωπα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου. Ειδικότερα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου μνημονεύεται ότι το υλικό που επεξεργάστηκε ο έλεγχος αποτελείτο από 1277 φωτογραφίες και βίντεο, μετά δε την ταξινόμηση των μεταδεδομένων και την ομαδοποίηση των φωτογραφιών διαπιστώθηκε η παροχή υπηρεσίας σε 332 περιπτώσεις που αφορούσαν άνω των 200 διαφορετικών προσώπων.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι υπηρεσίες παρέχονται σε αρκετές περιπτώσεις σε αντισυμβαλλόμενους οι οποίοι διαθέτουν σημαντική παρουσία στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, με σκοπό την προβολή των υπηρεσιών που παρέχει η προσφεύγουσα μέσα από το διαδίκτυο και την προσέλκυση πελατείας, ενώ σχετικές αναφορές με ευχαριστήρια μηνύματα εμφανίζονται σε πολλά σημεία του φωτογραφικού υλικού.

Επειδή, από το ίδιο υλικό προκύπτει ότι σε πολλές περιπτώσεις οι υπηρεσίες παρέχονται ενόψει σημαντικών κοινωνικών ή επαγγελματικών γεγονότων (γάμοι, επαγγελματικές φωτογραφήσεις, video clips), για τα οποία απαιτείται επαγγελματική παροχή υπηρεσιών που εν προκειμένω κατείχε και παρείχε η ελεγχόμενη.

Επειδή, το γεγονός ότι οι υπηρεσίες της προσφεύγουσας προβάλλονται στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης μέσω των πελατών της, οι οποίες αποτελούν είδος ανταλλάγματος (για το οποίο όφειλε να εκδώσει στοιχείο εσόδου) καθώς αποτελεί αντιπαροχή που αποτιμάται σε χρήμα. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα πορίσματα της Φορολογικής Διοίκησης είναι μη αιτιολογημένα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία » του ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1&2 του άρθρου 33 « Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, οι απόοικείες εκθέσεις ελέγχου έχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, οι διαπιστώσεις, τα πορίσματα και εν γένει οι σκέψεις του ελέγχου καταγράφονται με διαυγή τρόπο και με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν τα συμπεράσματά του, τα οποία αναφέρονται αυτά με σαφήνεια, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν έλλειψης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και

- της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------------------------|-------------------|-------------------|---------------|-----------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου της συζύγου | | 3.600,00 | 3.600,00 | 3.600,00 |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό | | | | |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | | | | |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | |
| | | | | | |
| Διαφορά συμφητισμού | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

2. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------------------------|-------------------|-------------------|---------------|-----------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου της συζύγου | | 6.580,68 | 6.580,68 | 6.580,68 |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό | | 198,59 | 198,59 | 198,59 |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | | | | |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | |
| | | | | | |
| Διαφορά συμφητισμού | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή για επιστροφή | | 297,89 | 297,89 | 297,89 |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

3. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------|----------------------|----------------------|------------------|--------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | | 17.483,88 | 17.483,88 | 17.483,88 |
| | της συζύγου | | | | |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | | 2.006,45 | 2.006,45 | 2.006,45 |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | 1.003,23 | 1.003,23 | 1.003,23 |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | | | | |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | |
| | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή | | 3.009,68 | 3.009,68 | 3.009,68 |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

4. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β) | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α) |
|--|----------------|----------------------|----------------------|------------------|--------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | | 5.620,98 | 5.620,98 | 5.620,98 |
| | της συζύγου | | | | |
| Υπόλοιπο Φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | | | | |
| Προκαταβολή φόρου | | | | | |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | | | | |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | |
| Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης | | | | | |
| Τέλος Επιτηδεύματος | | | | | |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | | | | |
| | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή | | | | |
| | για επιστροφή | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | |

5. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|---------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | | 3.451,61 | 3.451,61 | 3.451,61 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | | | | |
| Φόρος εκροών | | 828,39 | 828,39 | 828,39 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | | | | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | | | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 828,39 | 828,39 | 828,39 |
| (Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ | | 414,20 | 414,20 | 414,20 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | | 1.242,59 | 1.242,59 | 1.242,59 |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | | | | |

6. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|---------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | | 6.580,65 | 6.580,65 | 6.580,65 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | | | | |
| Φόρος εκροών | | 1.579,36 | 1.579,36 | 1.579,36 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | | | | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | | | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 1.579,36 | 1.579,36 | 1.579,36 |
| (Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ | | 789,68 | 789,68 | 789,68 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 2.369,04 | 2.369,04 | 2.369,04 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | | | | |

7. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|---------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | | 17.483,47 | 17.483,47 | 17.483,47 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | | | | |
| Φόρος εκροών | | 4.196,13 | 4.196,13 | 4.196,13 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | | | | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | | | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 4.196,13 | 4.196,13 | 4.196,13 |
| (Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ | | 2.098,07 | 2.098,07 | 2.098,07 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 6.294,20 | 6.294,20 | 6.294,20 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | | | | |

8. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | | 5.620,97 | 5.620,97 | 5.620,97 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | | | | |
| Φόρος εκροών | | 1.349,03 | 1.349,03 | 1.349,03 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | | | | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | | | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 1.349,03 | 1.349,03 | 1.349,03 |
| (Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ | | 674,52 | 674,52 | 674,52 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 2.023,55 | 2.023,55 | 2.023,55 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | | | | |

9. Η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2) | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3) | ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1) |
|------------------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | | 18.040,32 | 18.040,32 | 18.040,32 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | | | | |
| Φόρος εκροών | | 4.329,68 | 4.329,68 | 4.329,68 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | | | | |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο | | | | |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 4.329,68 | 4.329,68 | 4.329,68 |
| (Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ | | 2.164,84 | 2.164,84 | 2.164,84 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 6.494,52 | 6.494,52 | 6.494,52 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | | | | |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | | | | |

10. Η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019.
Συνολικό ποσό: 2.500,00€

11. Η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020.
Συνολικό ποσό: 9.702,12€

12. Η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021.
Συνολικό ποσό: 6.990,33€

13. Η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022.
Συνολικό ποσό: 10.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.