



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2025

Αριθμός απόφασης: 119

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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 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 **27/09/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή του** του με **ΑΦΜ:.....**, κατά:

α) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

- β) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,
- γ) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020,
- δ) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021,
- ε) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,
- στ) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019
- ζ) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 και
- η) της με αριθμό/26-08-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 27-09-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 59.019,62€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 29.509,81€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.551,41€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 99.080,84€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 45.266,95€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 22.633,48€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.805,29€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 75.705,73€.

- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 51.091,90€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 25.545,95€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 76.637,85€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 46.586,79€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 23.293,40, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 69.880,19€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 44.000,80€, καθώς αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 183.336,62€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 37.021,33€, καθώς αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 154.255,56€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 39.282,98€, καθώς αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 169.343,76€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.359,52€.
- Με την με αριθμό/26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 32.522,09€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Ν 4987/2022 ύψους 679,77€, καθώς αυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 131.378,73€ και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 368,32€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 26-08-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν της με αριθμό/01-07-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό/ΛΑΡ/07-06-2024 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Ε΄ Υποδιεύθυνση Λάρισας με θέμα «Αποστολή Φακέλου Υπόθεσης για έκδοση

ΑΕΠ». Με το εν λόγω έγγραφο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4987/2022, με ημερομηνία θεώρησης αυτής την 20-05-2024. Παράλληλα, με το ανωτέρω έγγραφο διαβιβάστηκε στο 2° ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης η Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4172/2013 (Φορολογία Εισοδήματος) και η Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. εφαρμογής των διατάξεων του Ν 2859/2000 (ΦΠΑ), με ημερομηνία θεώρησης αυτών την 20-05-2024.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη διαπίστωση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ), ο έλεγχος προσδιόρισε τα επιπλέον μη δηλωθέντα έσοδα (αποκρυβείσα αξία) ανά έτος ως εξής:

- 1)Για το φορολογικό έτος 2018 183.336,62€
- 2)Για το φορολογικό έτος 2019 154.255,56€
- 3)Για το φορολογικό έτος 2020 169.343,76€ και
- 4)Για το φορολογικό έτος 2021 131.378,73€

Κατά τα ως άνω ποσά αυξήθηκαν αντίστοιχα και οι φορολογητέες εκροές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για τις πράξεις που εκδόθηκαν, βάσει της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης, με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. λαμβάνει πρώτη φορά γνώση για τις ενέργειες της φορολογικής αρχής που προηγήθηκαν και ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν. Στις 13-11-2023 έλαβε γνώση για πρώτη φορά για το με αριθμό/23 αίτημα της φορολογικής αρχής, προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και για τα αιτήματα στις εταιρίες ταχυμεταφορών.

2)Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης. Η Φορολογική Αρχή, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αρκείται στη διαπίστωση της φορολογικής παράβασης και τον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων με βάση τα πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Δεν παρατίθεται καμία ειδικότερη σκέψη του ελέγχου και καμία αιτιολογία, ως θα όφειλε τη στιγμή που εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου. Ουδέποτε έλαβε γνώση των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου, ούτε αυτές επισυνάπτονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την με αριθμό 1766/24 απόφαση ΔΕΔΘ. Η φορολογική αρχή δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση πλήρους, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς η έκθεση ελέγχου, στην οποία γίνεται παραπομπή, πάσχει από ελλιπή αιτιολογία.

3)Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αμφισβητούμενης νομιμότητας και συγκεκριμένα:α)τα αρχεία ανοίγματος λογαριασμών προέκυψαν κατόπιν υποβολής δεύτερου αιτήματος, τα οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν κατά παράβαση της αρχής της φανεράς δράσης

της Διοίκησης και β) τα ηλεκτρονικά αρχεία excel των εταιριών ταχυμεταφορών είναι αμφισβητούμενης νομιμότητας, καθώς δε φέρουν την υπογραφή του συντάκτη, όπως απαιτεί ο ΚΔΔ, προκειμένου να προσαχθούν παραδεκτά ως «ιδιωτικά έγγραφα» ενώπιον του Δικαστηρίου, ούτε χρονολογία έκδοσης, προκειμένου να διαγνωστεί ο χρόνος κατά τον οποίο εκδόθηκαν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν 4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχεθήκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν 4987/2022 «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [4727/2020](#) (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν 4987/2022, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο (ήδη άρθρο 15 παρ.3 του Ν 5104/2024) «3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν 4987/2022, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, επιδόθηκε την 05-07-2023 στον προσφεύγοντα η με αριθμό .../05-07-2023 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Ακολουθως, με το με αριθμό πρωτ...../19-10-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, ενημερώθηκε ο προσφεύγων για την έκδοση της με αριθμ...../498278/18-10-2023 εντολής ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Το ανωτέρω έγγραφο, μαζί με την εντολή ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 19-10-2023, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2022 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτού αυθημερόν, ήτοι την 19-10-2023.

Στη συνέχεια, με το με αριθμό πρωτ...../30-10-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, ενημερώθηκε ο προσφεύγων για την έκδοση της με αριθμ...../498278/18-10-2023 εντολής άρσης χρηματοπιστωτικού απορρήτου και ελέγχου προσαύξησης περιουσίας. Το ανωτέρω έγγραφο, μαζί με την εντολή άρσης χρηματοπιστωτικού υπολοίπου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 31-10-2023, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2022 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτού αυθημερόν, ήτοι την 31-10-2023.

Το με αριθμό/13-11-2023 έγγραφο αίτημα προς το σύστημα μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λαγαριασμών πληρωμών και τα αιτήματα στις εταιρίες ταχυμεταφορών, για τα οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση για πρώτη φορά με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αφορούν έγγραφα του ελέγχου σε εκτέλεση της προαναφερθείσας εντολής και δεν ασκούν καμία επιρροή στη δυνατότητα του προσφεύγοντα να προβάλλει τους ουσιώδεις ισχυρισμούς του. Άλλωστε, ο προσφεύγων είχε ήδη λάβει γνώση από την 31-10-2023 για την έκδοση εντολής άρσης του τραπεζικού απορρήτου και την πρόσβαση του ελέγχου στις αναλυτικές κινήσεις του τραπεζικού του λογαριασμού. Εξάλλου, ο Ν 4987/2022 (ήδη Ν 5104/2024) παρέχει στη Φορολογική Αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα. Μεταξύ άλλων, οι φορολογικές αρχές, κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, δύνανται να ζητούν πληροφορίες ή έγγραφα από τρίτα πρόσωπα, όπως εν προκειμένω τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι εταιρίες ταχυμεταφορών.

Επειδή, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης-Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας το με αριθμό/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά ελεγχόμενο έτος και το οποίο συνοδεύεται από πίνακα υπολογισμού αποκρυσταλλώσεως ύλης. Ο εν λόγω πίνακας περιλαμβάνει αναλυτικά τα έσοδα από τις τράπεζες και από τις εταιρίες ταχυμεταφορών για κάθε έτος ξεχωριστά, συγκρίνει το άθροισμά τους με τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα ακαθάριστα έσοδα και καταλήγει στον προσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης. Επιπλέον, κατά τη δημιουργία του εν λόγω πίνακα λήφθηκαν υπόψη οι επιστροφές πωλήσεων, ως επιστροφές χρημάτων και στα έσοδα από ταχυμεταφορές λήφθηκαν υπόψη οι αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με τη μέθοδο της αντικαταβολής.

Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τον προαναφερθέντα συνημμένο πίνακα υπολογισμού αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, τον με αριθμό/2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καθώς και τα δεδομένα των ταχυμεταφορών («..... courier» και «..... Ταχυδρομική») και των κινήσεων των Τραπεζών κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2024 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτών αυθημερών, ήτοι την 26-02-2024.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων είχε το δικαίωμα να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ωστόσο δεν έκανε χρήση του εν λόγω δικαιώματός του.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε ασφαλή γνώση όλων των ενεργειών του πρωτογενούς ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ.

Επειδή, με την με αριθμό/10-01-2025 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κρίθηκε ότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι πλήρως αιτιολογημένο, θεμελιώνει και αποδεικνύει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και παρέχει όλες τις πληροφορίες προκειμένου ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να απαντήσει επί των κρίσεων του ελέγχου. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν κάνει καμία αναφορά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις που σχετίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις που κρίνονται στην εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερα και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο άρθρο 27 Ν 5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν 4987/2022 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1** του Ν 4987/2022: «1 Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν 4172/2013 «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 τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης...».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, στο άρθρο 5 παρ.1 ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά., στο άρθρο 16 παρ.1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 2859/2000 «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.»

Επιπλέον, στο άρθρο 21 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι «1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.»

Επειδή, στο **άρθρο 29** του ΚΦΔ «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία- βιβλία και στοιχεία», ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 33** του ΚΦΔ «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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 76** «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024: «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, στο **άρθρο 77** 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία 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). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι *«η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό*

σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, 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 τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλές, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και

συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Επειδή, «η έκδοση καταλογιστικής πράξης μπορεί να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε από το αρμόδιο φορολογικό όργανο κατ'εκτίμηση εγγράφου άλλης δημόσιας αρχής, στο οποίο περιέχεται διαπίστωση πραγματικών περιστατικών» (ΣΤΕ 2017/1993).

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με την Α.1413/2019 (ΦΕΚ Β' 4061/07.11.2019) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία καθορίστηκε η διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού). Μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 4987/2022, πλέον άρθρο 33 του ΚΦΔ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 2° ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν από την υπηρεσία τους και αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, Τμήμα Ε1. Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι ο προσφεύγων, κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης άγνωστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας:

- 1)Για το φορολογικό έτος 2018 227.337,41€
- 2)Για το φορολογικό έτος 2019 191.276,89€
- 3)Για το φορολογικό έτος 2020 209.986,27€ και
- 4)Για το φορολογικό έτος 2021 162.909,63€

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεχόταν παραγγελίες μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες του μέσω των εταιρειών Ταχυμεταφορών «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΑΕ» και «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ Α.Ε». Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν κυρίως η μέθοδος της αντικαταβολής (δηλαδή η πληρωμή του εμπορεύματος στον υπάλληλο της εταιρείας ταχυμεταφορών την ώρα της παράδοσης) και σε λιγότερη έκταση η κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ή και η πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα.

Ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει με αντικειμενικό, αξιόπιστο και επαληθεύσιμο τρόπο τα έσοδα του προσφεύγοντα και εν συνεχεία να αντιπαραβάλει αυτά με τα δηλωθέντα έσοδα, εργάστηκε ως εξής :

- Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων. Στην περίπτωση της κατάθεσης μετρητών οι πιστώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, το όνομα του πελάτη, ακολουθούμενο από έναν αριθμό συναλλαγής, στην περίπτωση της μεταφοράς χρημάτων από λογαριασμό τρίτων, είχαν αιτιολογία τον αριθμό του λογαριασμού που χρεώθηκε και άλλοτε και το ονοματεπώνυμο του πελάτη κ.α.. Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΣΟΔΑ». Εν συνεχεία, αθροίστηκαν όλες χρεώσεις αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες. Στην περίπτωση της αποστολής μετρητών οι χρεώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, επιστροφή χρημάτων. Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ».

Αφαιρώντας το άθροισμα των χρεώσεων που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες, από το άθροισμα των πιστώσεων που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό ποσό των χρημάτων που εισέπραξε ο προσφεύγων από το τραπεζικό σύστημα για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων.

- Από τις καταστάσεις που απεστάλησαν από τις εταιρείες Ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων στις οποίες αναφερόταν ότι εισπράχθηκε αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα.

- Στη συνέχεια αφού αθροίστηκαν τα έσοδα της οντότητας από το τραπεζικό σύστημα και από τις εταιρείες ταχυμεταφορών (όπως αναλυτικά περιγράφηκε παραπάνω) και επειδή η τιμή που πληρώνει ο εκάστοτε πελάτης (είτε μέσω τραπεζής, είτε μέσω αντικαταβολής) περιλαμβάνει

και τον Φ.Π.Α, ο έλεγχος υπολόγισε την καθαρή τους αξία με την μέθοδο της εσωτερικής αφαίρεσης (διαιρώντας την συνολική αξία με το συντελεστή 1,24).

- Τέλος, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα της οντότητας στα βιβλία και στις οικείες φορολογικές δηλώσεις και προσδιόρισε την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη.

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Ε', Τμήμα Ε1 Λάρισας, το οποίο συνοδευόταν 1) από οπτικό δίσκο (cd), στον οποίο περιλαμβάνονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα τα αρχεία με τα δεδομένα από τις συνεργαζόμενες εταιρίες ταχυμεταφορών και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών. 2) κατάσταση, στην οποία αναφέρονται συνοπτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, η βασιμότητα των ανωτέρω συμπερασμάτων του ελέγχου έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμ./10-01-2025 Απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./13-09-2024 ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα, που ασκήθηκε κατά των με αριθμ.....,, και/16-07-2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4987/2022, ενώ με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίσθηκε κανένα άλλο στοιχείο προς αξιολόγηση.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, τα οποία διέπονται από αντικειμενικότητα, πληρότητα και ακρίβεια.

Επειδή, η φορολογική αρχή προχώρησε σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, που φτάνει την πλήρη απόδειξη, χωρίς να εντοπιστεί άλλο αποδεικτικό υλικό από τη Φορολογική Διοίκηση, αν και επιδείχθηκε η δέουσα επιμέλεια, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου, ικανά να δικαιολογήσουν το πόρισμα της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε επικαλέστηκε στοιχεία που να διαφοροποιούν το ανωτέρω πόρισμα.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε ασφαλή γνώση της έκδοσης της με αριθμ...../498278/18-10-2023 εντολής άρσης χρηματοπιστωτικού απορρήτου και ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 169 του Ν 2717/1999 «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα

οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.

2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής.

3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων :

- α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και
- β) οι φωτογραφικές ή κινηματογραφικές αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση, καθώς και οι φωνοληψίες.».

Επειδή, στο άρθρο 170 του Ν 2717/1999 ορίζεται ότι «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν 2717/1999 «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.

5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αρχεία excel στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος, δε φέρουν ούτε υπογραφή του συντάκτη, ούτε χρονολογία έκδοσης.

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς τα εν λόγω αρχεία αποτελούν επισυναπτόμενα και αναπόσπαστο μέρος της από 20-05-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, Ε΄ Υποδιεύθυνση, Τμήμα Ε1 Προληπτικών Ελέγχων Λάρισας, η οποία, ως δημόσιο έγγραφο, έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ. Σε κάθε περίπτωση, από τον εξεταζόμενο φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έχει προβεί στη ζήτηση αρχείων ομοίου πρωτογενούς περιεχομένου, όπου να προκύπτει διαφοροποίηση μεταξύ των χορηγηθέντων στην ελέγχουσα αρχή από τις εταιρίες ταχυμεταφορών.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, με την υπό υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει οποιοδήποτε ισχυρισμό, ο οποίος θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στην εκτίμηση των δεδομένων από τη Φορολογική Διοίκηση.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσό προς καταβολή	99.080,84€	99.080,84€
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ποσό προς καταβολή	75.705,73€	75.705,73€

Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ποσό προς καταβολή	76.637,85€	76.637,85€
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ποσό προς καταβολή	69.880,19€	69.880,19€
Υπ'αριθμ..../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, ποσό προς καταβολή	44.000,80€	44.000,80€
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, ποσό προς καταβολή	37.021,33€	37.021,33€
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, ποσό προς καταβολή	39.282,98€	39.282,98€
Ποσό για έκπτωση	0,00€	0,00€
Υπ'αριθμ...../26-08-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2021, ποσό προς καταβολή	33.201,86€	33.201,86€
Ποσό για έκπτωση	0,00€	0,00€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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