



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/03/2025

Αριθμός απόφασης:341

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες :** Κ. Μαβινίδου

**Ταχ. Δ/ση :** Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο :** 2313332246

**e mail :** ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από **06/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του ... .. **ΤΟΥ** .... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου .... .., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά των : α) με αριθμό .., .., .. και .../07-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, β) με αριθμό .., .., .. και .../07-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 και γ) με αριθμό .., .., .. και ../07-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **06/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς του ... .. **ΤΟΥ** ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι δεν εξέδωσε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.362,64€, πλέον ΦΠΑ 327,03€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 7.155,95€, διότι δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 59.632,88€, πλέον ΦΠΑ 14.311,89€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 11.409,90€, διότι δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 95.082,48€, πλέον ΦΠΑ 22.819,79€, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 290,33€, διότι δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.419,35€, πλέον ΦΠΑ 580,65€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 708,40€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 354,20€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.062,60€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 23.970,39€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 11.985,20€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.160,67€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 40.116,26€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 41.836,29€ και πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 20.918,15€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 62.754,44€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.064,51€ και πρόστιμο άρθρου 58 του Ν 4987/2022 ύψους 532,26€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.596,77€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 327,03€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 14.311,89€.

Με την με αριθμό ../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 22.819,79€.

Με την με αριθμό .../07-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος ύψους 580,65€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 07/10/2024 εκθέσεις ελέγχου προστίμου ΦΠΑ, εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, που συντάχθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 (φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021), δυνάμει της με αριθμ. .../02-09-2024 εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2024 ΕΜΠ 9/8/2024 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, λόγω αρμοδιότητας, ο φάκελος της υπόθεσης, καθώς και οι από 09/08/2024 πληροφοριακές εκθέσεις των ως άνω αντικειμένων. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις, από την επεξεργασία των στοιχείων που απέστειλε η εταιρία ταχυμεταφορών .... Courier, τα οποία τηρούσε μέσω του συστήματος παρακολούθησης και εντοπισμού ταχυδρομικών αντικειμένων και εισπράξεων αντικαταβολών, αλλά και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών (πιστώσεων) που αφορούν σε εισπράξεις από πωλήσεις προϊόντων (ειδών ένδυσης) που διενεργήθηκαν διαδικτυακά, προέκυψε η απόκρυψη φορολογητέας ύλης ύψους 1.362,64€ για το φορολογικό έτος 2018, ύψους 59.632,88€ για το φορολογικό έτος 2019, ύψους 95.082,48€ για το φορολογικό έτος 2020 και ύψους 2.419,35€ για το φορολογικό έτος 2021. Παράλληλα, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ, καθόσον δεν συμπεριλήφθηκαν στις φορολογητέες εκροές και στον αναλογούντα ΦΠΑ εκρών ποσά 327,03€, 14.311,89€, 22.819,79€ και 580,65€, στις φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021, αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς :  
1. Παραβιάζονται οι αρχές νομιμότητας, χρηστής διοίκησης, ασφάλειας δικαίου και της

προστατευμένης εμπιστοσύνης.

2. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – Αοριστία ελεγκτικών συμπερασμάτων.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :**

**Επειδή, ο ν. 4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251 24/11/2014 – ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ), ορίζει στο **άρθρο 5**, ότι : *1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.[...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής, στο **άρθρο 12**, ότι : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη», και στο **άρθρο 13**, ότι : «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται*

απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου»

**Επειδή**, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α'58/19-04-2024), ορίζει στο **άρθρο 27** 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..» και στο **άρθρο 33**, 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.» Επίσης ο ίδιος ως άνω Κώδικας ορίζει στο **άρθρο 76**, 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.» και στο **άρθρο 77**, 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** ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000) (ΦΕΚ Α΄248/7-11-2000), όπως αυτός ισχύει τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, (01/01/-31/12/2018, 01/01/-31/12/19, 01/01/-31/12/20 και 01/01/-31/12/21), ορίζει στο **άρθρο 2** 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,..» και στο **άρθρο 16**, 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. "2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για Παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Στα 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από

τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: *«ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη 20 απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας*

εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)... 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), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)... Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης

του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν.4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου... Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, έμμεσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο...(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν.4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η

φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Βέροιας), έλαβε υπόψη της και έκανε αποδεκτά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν και αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το ΣΔΟΕ Μακεδονίας. Από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας:

- 1) Για το φορολογικό έτος 2018 1.362,64€
- 2) Για το φορολογικό έτος 2019 59.632,88€
- 3) Για το φορολογικό έτος 2020 95.082,48€ και
- 4) Για το φορολογικό έτος 2021 2.419,35€

Αναλυτικότερα, το ΣΔΟΕ, παρέλαβε από την εταιρεία courier Ταχυμεταφορές ..... ΑΕ., που βρίσκεται στην ....., στοιχεία για συναλλαγές με αντικαταβολές που πραγματοποίησε, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2021 στη Βόρεια Ελλάδα. Μεταξύ άλλων βρέθηκε ο προσφεύγων, να έχει αποστείλει 77.898 αποστολές και να έχει εισπράξει μέσω αντικαταβολών συνολικό ποσό 2.040.828,19 €. Παράλληλα, σε εκτέλεση σχετικής εντολής, η ως άνω υπηρεσία, προέβη σε έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προκειμένου να εξακριβώσει εάν τυγχάνει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις από 07-10-2024 εκθέσεις ελέγχου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, αναφέρεται ότι: «.....από την επεξεργασία των δεδομένων, όπως αυτά αντλήθηκαν από τις εταιρείες ταχυμεταφορών σε συνδυασμό με την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και την αντιπαραβολή τους με τα αναφερόμενα στο απαντητικό υπόμνημα του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε ότι:

*Ο ελεγχόμενος διατηρεί αποθήκη και όχι φυσικό κατάστημα. Κατά δήλωση του δεν έχει άμεση συναλλαγή με τους πελάτες της παρά μόνο μέσω παραγγελιών από το e-shop. Επομένως, αφενός μεν προς όφελος του ελεγχόμενου και αφετέρου επειδή δε δύναται να αποδειχθεί το αντίθετο, ο έλεγχος κρίνει πως τα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης διαμορφώνονται από τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και τις εισπράξεις από τις εταιρείες courier.*

*Επομένως, ο έλεγχος διαπιστώνει, και αναλυτικά παραθέτει στο κάτωθι πίνακα, πως κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων (2018-2022) εισπράξεις του ελεγχόμενου προσώπου*

διαμορφώνονται από 78.104 περιπτώσεις συνολικής αξίας 2.092.063,33€. Μη λαμβάνοντας υπόψη όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, προς αποφυγή διπλού υπολογισμού, στις πρωτογενείς καταθέσεις τις καταθέσεις από αντικαταβολές ..... Courier.

ΑΝΤΙΚΑΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΕΛΤΑ COURIER		
Χρήση	ύψος αντικαταβολών	πλήθος αντικαταβολών
2018		
2019	197.124,20 €	8.198
2020	875.463,50 €	34.615
2021	565.013,70 €	20.433
2022	403.226,79 €	14.652
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>2.040.828,19</b>	<b>77.898</b>
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ		
Χρήση	ύψος καταθέσεων	πλήθος καταθέσεων
2018	1.689,67	11
2019	7.015,98	87
2020	40.217,16	105
2021	1.500,00	1
2022	812,33	2
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>51.235,14</b>	<b>206</b>
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ		
Χρήση	ύψος εισπράξεων	πλήθος εισπράξεων
2018	1.689,67	11
2019	204.140,18	8.285
2020	915.680,66	34.720
2021	566.513,70	20.434
2022	404.039,12	14.654

Στη συνέχεια παρατίθεται το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων και των εισπράξεων μέσω αντικαταβολών τα οποία, σε αντιπαραβολή με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας πλέον του Φ.Π.Α., δε δύναται να δικαιολογηθούν. Τα ποσά αυτά επιμερίζονται σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 1.689,67€ κατά τη χρήση 2018, σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 73.944,77€ κατά τη χρήση 2019, σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 117.902,27€ κατά τη χρήση 2020 και σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 3.000,00€ κατά τη χρήση 2021.

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ		
Χρήση	ύψος εισπράξεων	πλήθος εισπράξεων

2018	1.689,67	11	
2019	204.140,18	8.285	
2020	915.680,66	34.720	
2021	566.513,70	20.434	
2022	404.039,12	14.654	
ΣΥΝΟΛΟ	2.092.063,33	78.104	
<b>ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΛΕΟΝ Φ.Π.Α.</b>			
Χρήση	Συνολικές Πωλήσεις	ΦΠΑ Εσόδων	Συνολικές Δηλωθείσες Εισπράξεις με ΦΠΑ
2018		0,00	0,00
2019		104.996,31	25.199,10
2020		643.369,64	154.408,75
2021		469.971,82	112.793,22
2022		342.233,82	82.136,11
ΣΥΝΟΛΟ		1.560.571,59	374.537,18
<b>ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΠΛΕΟΝ Φ.Π.Α. - ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ</b>			
Χρήση			
2018			-1.689,67
2019			-73.944,77
2020			-117.902,27
2021			16.251,34
2022			20.330,81

Τέλος, παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα συγκεντρωτικά το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων και των εισπράξεων μέσω αντικαταβολών τα οποία, δε δύναται να δικαιολογηθούν.

Χρήση	ύψος συναλλαγών που δε δύναται να δικαιολογηθούν	πλήθος
2018	1.689,67	11 (α σκέλος κλήσης παροχής διενκρινίσεων)
2019	73.944,77	τουλάχιστον 1 (β,γ,δ & ε σκέλος κλήσης παροχής διενκρινίσεων)
2020	117.902,27	τουλάχιστον 1 (β,γ,δ & ε σκέλος κλήσης παροχής διενκρινίσεων)
2021	3.000,00	11 (α σκέλος κλήσης παροχής διενκρινίσεων)

Περαιτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό ..../10-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο περιγράφει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων ανά φορολογικό έτος και τον τρόπο με τον

οποίο προέκυψαν ήτοι κατόπιν αντιπαραβολής μεταξύ, αφενός των εισπραχθέντων ποσών από αντικαταβολές της συνεργαζόμενης ταχυμεταφορικής εταιρείας και των πιστωθέντων ποσών από πωλήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς και αφετέρου των βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως αποτυπώνονται στις δηλώσεις του προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ. ..../1-10-2024 υπόμνημα, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι όλες οι καταβολές των .... αφορούν αποστολές εμπορευμάτων οι οποίες έγιναν με την μέθοδο της αντικαταβολής, άρα είναι ανθρωπίνως αδύνατον να αντιστοιχιστούν σε οποιοδήποτε χρονικό διάστημα όλες οι πληρωμές, καθώς σε κάθε αποστολή ο πελάτης λάμβανε απόδειξη λιανικής. Επίσης, επικαλέστηκε ότι ο έλεγχος αναγνώρισε εσφαλμένα ως έσοδα της ατομικής του επιχείρησης ποσά που αφορούν καταβολές επιδόματος και έσοδα από πώληση ακινήτου της συζύγου του.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί απορρίφθηκαν από το ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 9-8-2024 Πληροφοριακή έκθεση, και από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Βέροιας), με την αιτιολογία ότι στην κλήση για παροχή διευκρινήσεων, ζητήθηκε να συσχετιστούν δεκατέσσερις (14) συγκεκριμένες εισπράξεις με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, όπως αυτές καταγράφηκαν στον πίνακα 1 της κλήσης παροχής διευκρινήσεων. Περαιτέρω, ο έλεγχος σημειώνει ότι στον υπολογισμό εισπράξεων, ανά φορολογική χρήση, οι εισπράξεις από αντικαταβολές .... έχουν κατηγοριοποιηθεί, ανά χρήση, με κριτήριο την ημερομηνία παραλαβής από τα ... COURIER, ημερομηνία κατά την οποία εκδίδονται και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και όχι με κριτήριο την ημερομηνία κατάθεσης από τα ... COURIER στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου. Αντίστοιχα, ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα στις πρωτογενείς καταθέσεις περιλαμβάνονται επιδόματα ΚΕΑ καθώς και έσοδα από πώληση ακινήτου, απορρίφθηκε ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, στις από 07/10/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΕΛΠ εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, υπάρχει επαρκής αιτιολογία για τις παραβάσεις που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα για τα έτη 2018, 2019, 2020 και 2021, καθόσον, η ύπαρξη φορολογητέας ύλης τεκμηριώθηκε με αδιάσειστα και αντικειμενικά στοιχεία, που αντλήθηκαν τόσο, από το Ειδικό Σύστημα Παρακολούθησης και Εντοπισμού Ταχυδρομικών Αντικειμένων που τηρούσε η εταιρεία ταχυμεταφορών, όσο και από τα στοιχεία του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), όπου διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις. Από την αντιπαραβολή των εισπραχθέντων ποσών μέσω

αντικαταβολών από την εταιρεία ταχυμεταφορών και των πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά του, εντοπίστηκε αποκρυσταλλώσιμη ύλη ύψους 1.362,64€ για το φορολογικό έτος 2018, 59.632,88€ για το φορολογικό έτος 2019, 95.082,48€ για το φορολογικό έτος 2020 και 2.419,35€, για το φορολογικό έτος 2021.

**Επειδή**, ενόψει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, που διέπονται από αντικειμενικότητα, πληρότητα και ακρίβεια.

**Επειδή** ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, αλλά ούτε και επικαλέστηκε στοιχεία που να διαφοροποιούν το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου, ο προβαλλόμενος ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, περαιτέρω, για τις υπ' αριθμ. ..., ..., ... και .../07-10-2024 οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμων φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα, εκ παραδρομής επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, αντί των προστίμων της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, οι οποίες ήταν εφαρμοστέες κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων αυτών πράξεων, ως προς τη νομική βάση.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :**

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του

φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

**Επειδή** σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν το είδος ή η φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερκοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153)

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

**Επειδή**, οι γενικές αναφορές του προσφεύγοντα στις αρχές της νομιμότητας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, που προβάλλονται, αποτελούν στην πραγματικότητα μια θεωρητική προσέγγιση των σχετικών θεμάτων, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με τις κρινόμενες διαφορές και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων. Προβάλλεται δε, πως τα

επίδικα πρόστιμα είναι υπέρογκα και οδηγούν στον οικονομικό του αφανισμό δεδομένης και της δυσμενέστερης οικονομικής συγκυρίας. Ωστόσο, οι ανωτέρω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι, αφενός διότι, η επιβολή φόρων και προστίμων δε διενεργήθηκε κατόπιν άσκησης διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής, αλλά βασίστηκε σε διαπιστωμένες παραβάσεις των φορολογικών διατάξεων και τεκμηριωμένες αποκλίσεις, γεγονός που καθιστά την έκδοση των πράξεων νόμιμη και δικαιολογημένη, και αφετέρου το επικαλούμενο υπέρογκο ύψος των προστίμων σε σχέση με τις οικονομικές του δυνατότητες δεν συνιστά νομική πλημμέλεια των καταλογιστικών πράξεων και συνεπώς δεν αποτελεί παραδεκτό λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .../06-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ...  
**ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ....**

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:**

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, πρόστιμο : **250,00 €**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, πρόστιμο : **7.155,95 €**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, πρόστιμο : **11.409,90 €**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, πρόστιμο : **290,33 €**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, διαφορά φόρου 708,40€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 354,20€, ήτοι, συνολικό ποσό **1.062,60€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 23.970,39€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 11.985,20€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.160,67€, ήτοι, συνολικό ποσό **40.116,26€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, διαφορά φόρου 41.836,29€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 20.918,15€, ήτοι, συνολικό ποσό **62.754,44€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, διαφορά φόρου 1.064,51€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 532,26€, ήτοι, συνολικό ποσό **1.596,77€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, διαφορά φόρου **327,03€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, διαφορά φόρου **14.311,89€**.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, διαφορά φόρου **22.819,79€**, ενώ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου ύψους 1.651,56€.

Επί της με αριθ.../07-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, διαφορά φόρου **580,65€**, ενώ αναγνωρίζεται υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ύψους 4.129,63€.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.