



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13-5-2025

Αριθμός απόφασης: 848

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **.-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, του Προϊσταμένου του κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ε) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, στ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, ζ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, η) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, θ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, ι) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, ια) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018, ιβ) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019, ιγ) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2020, ιδ) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2021 και ιε) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από **.....-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών (μεταξύ άλλων) το λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών καθώς και το λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού, πρόστιμο ύψους **3.953,54€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε εκατόν πενήντα πέντε (155) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 32.946,19€ πλέον Φ.Π.Α. 7.907,08€, συνολικής αξίας 40.853,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου (7.907,08€ x 50%).

β) Με τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **9.563,44€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε δύο χιλιάδες διακόσιες πενήντα επτά (2.257) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 79.695,32€ πλέον Φ.Π.Α. 19.126,88€, συνολικής αξίας 98.822,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου (19.126,88€ x 50%).

γ) Με τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **29.738,69€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες τριάντα οκτώ (3.638) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 247.822,45€ πλέον Φ.Π.Α. 59.477,39€, συνολικής αξίας 307.299,84€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου (59.477,39€ x 50%).

δ) Με τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **18.045,69€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε δύο χιλιάδες τριακόσιες ενενήντα τέσσερις (2.394) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 150.380,81€ πλέον Φ.Π.Α. 36.091,39€, συνολικής αξίας 186.472,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου (36.091,39€ x 50%).

ε) Με τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **657,75€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση συναλλαγών, καθαρής αξίας 5.481,27€ πλέον Φ.Π.Α. 1.315,50€, συνολικής αξίας 6.796,77€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ήτοι το 50% του φόρου (1.315,50€ x 50%).

στ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 42.859,64€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 21.429,82€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.645,07€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 71.934,53€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης καθαρής αξίας 110.209,89€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

ζ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 44.006,96€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 22.003,48€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.928,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 73.938,68€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης καθαρής αξίας 110.646,51€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

η) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 103.672,72€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 51.836,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 155.509,08€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσταλλώσεως ύλης καθαρής αξίας 252.939,10€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

θ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 66.176,86€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 33.088,43€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 99.265,29€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των

φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης καθαρής αξίας 168.811,05€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

ι) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 493,31€ πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 246,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 739,97€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης καθαρής αξίας 5.481,27€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ).

ια) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.250,51€ και καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος 25.199,87€ κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 110.209,89€, πλέον ΦΠΑ 26.450,38€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

ιβ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 26.555,17€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 110.646,51€ πλέον ΦΠΑ 26.555,17€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ) και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.250,51€.

ιγ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 5,45€ και καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 60.699,93€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 252.939,10€ πλέον ΦΠΑ 60.705,38€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

ιδ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 40.514,65€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 168.811,05€ πλέον ΦΠΑ 40.514,65€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

ιε) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.315,50€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών ποσού 5.481,27€ πλέον ΦΠΑ 1.315,50€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από **18-12-2024** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ΕΛΠ/ΚΦΔ του, που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της με αρ.-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-1. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες, που αφορούν δαπάνες διαφήμισης στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, δαπάνες για, ήτοι για αυτόματες απαντήσεις στους υποψήφιους πελάτες με σκοπό την αγορά προϊόντων, δαπάνες .., δαπάνες στο και δαπάνες λογισμικού, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της επιχείρησής του και την εξυπηρέτηση του σκοπού της.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του κατέθεσε εκ νέου στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ...-2025 έγγραφο με αποδείξεις, τιμολόγια που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις, καθώς και εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Συνυπέβαλε δε, και ένα αρχείο excel με τίτλο «ΛΙΣΤΕΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ» που περιείχε έξι (6) στήλες με τίτλους: Συναλλασσόμενος, Ημερομηνία, Παραστατικό, Αξία \$, Αξία €, Ισοτιμία Φ.Π.Α.

-2.Εσφαλμένα καταλογίστηκε εις βάρος του η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για το συνολικό ποσό ύψους 419.942,22€, αντί για το ήμισυ των συναλλαγών αυτών, βάσει του πορίσματος της από 25-10-2024 πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε., περί άμεσης συνέργειάς του στις πωλήσεις στο όνομα, εφόσον από τη φορολογική αρχή αναγνωρίσθηκε ότι υπήρχε συνεργασία μεταξύ τους.

-3.Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένες και ανατιολόγητες στο βαθμό που η κρίση του ελέγχου στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα εκθέσεων ελέγχου άλλων αρχών, δίχως να προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επικαλείται την υπ' αριθ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την υπηρεσία μας κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 5 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «5. ... η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. ... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις

παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 στην ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 22 του νόμου 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του ετών 2018-2022 δαπάνες, που αφορούν δαπάνες οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της επιχείρησής του και την εξυπηρέτηση του σκοπού της.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του κατέθεσε εκ νέου στην υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. .- 2025 έγγραφο με αποδείξεις, τιμολόγια που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις .. (πλατφόρμα διοχέτευσης πωλήσεων που προσφέρει στους χρήστες υπηρεσίες email, αυτόματη απάντηση, καλάθι αγορών),πλατφόρμα ηλεκτρικών καταστημάτων e-shop), (πλατφόρμα ενσωμάτωσης ή συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εφαρμογών με διαφορετικές λειτουργίες), .. (μηχανή αναζήτησης εικόνων), .(πλατφόρμα αυτοματισμού ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και μάρκετινγκ), καθώς και εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Συνυπέβαλε δε, και ένα αρχείο excel με τίτλο «ΛΙΣΤΕΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ...» που περιείχε έξι (6) στήλες με τίτλους: Συναλλασσόμενος, Ημερομηνία, Παραστατικό, Αξία \$, Αξία €, Ισοτιμία Φ.Π.Α., με συνολικές δαπάνες για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 41.556,01€, για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 70.963,42€, για το φορολογικό έτος 2020 ύψους 238.445,57€, για το φορολογικό έτος 2021 ύψους 139.445,73€ και για το φορολογικό έτος 2022 ύψους 5.081,51€.

Τα ανωτέρω στοιχεία δαπανών προσκομίσθηκαν και στο στάδιο του ελέγχου την ../2024 όπως αναφέρεται στη σελ. 37 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του με την παρατήρηση ότι σε ορισμένα τιμολόγια (invoices), δεν αναγραφόταν ο Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος αλλά και για δαπάνες που η καθαρή αξία ήταν άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος. Ωστόσο ο έλεγχος δεν υπεισήλθε σε έλεγχο δαπανών, εν γένει, για τα υπό κρίση έτη 2018-2022 αλλά περιορίστηκε μόνο στην αξιοποίηση των πληροφοριακών εκθέσεων που απέστειλαν οι υπηρεσίες, Σ.Δ.Ο.Ε. ... και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ..., που αφορούσαν στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπό

κρίση φορολογικών ετών 2018-2022. Σημειώνεται δε ότι, μετά την υποβολή από τον προσφεύγοντα της υπ' αρ.-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, η φορολογική αρχή, με το υπ' αρ. πρωτ.11-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ), ζήτησε μόνο τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία δαπανών που συμπεριλήφθηκαν στον κωδικό 185 «Διάφορα Λειτουργικά Έξοδα» του πίνακα Ζ' ύψους 349.805,24€ της (τροποποιητικής) Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (εντύπου Ε3), προκειμένου να επαληθεύσει το εν λόγω ποσό

Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στη φορολογική αρχή αντίγραφα των λογιστικών του αρχείων και φορολογικών στοιχείων εξόδων ύψους 40.646,99€, που αφορούσαν λήψεις υπηρεσιών από αλλοδαπές επιχειρήσεις. Καθόσον όμως δεν προσκομίστηκαν όλα τα (σχετικά) φορολογικά στοιχεία δεν δύνατο η φορολογική αρχή να επαληθεύσει το ποσό των εξόδων που συμπεριλήφθηκε στον κωδικό 185 του εντύπου Ε3, οπότε λήφθηκαν υπόψη τα δεδομένα της με αρ-2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ύψους 308.249,23€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 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, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

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

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ, Π) ορίζεται ότι: «.....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία,

η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα

πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. [...] 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. [...] 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] 13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§§1 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.....7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη

νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.....».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 το άρθρο 21 του του νόμου 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013).

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 28/04/2024, οριζόταν ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Επειδή, με την Ε 2176/08-09-2021 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (Α' 170) ως προς τη συνέργεια.» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου.

Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54 ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος 7 8 τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού.{...}.

Επειδή, με το άρθρο 67 του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «... 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: « Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς,

αντίστοιχα. [...] 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, **αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».**

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με αντικείμενο εργασιών, μεταξύ άλλων, το λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022.

Σύμφωνα με τις από 18-12-2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ/ΚΦΔ του, ερειδόμενες στην από 21/10/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) και στις από 21/10/2024 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ..., καθώς και στις από 25/10/2024 και από 08/11/2024 πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) – Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) του Σ.Δ.Ο.Ε. .. τα πορίσματα των οποίων υιοθέτησε η ως άνω φορολογική αρχή, ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2022 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων και συγκεκριμένα:

Α. Όπως προκύπτει από την από 21/10/2024 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.:

Η ελεγκτική αρχή, κατόπιν της υπ'αρ./2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, απέστειλε το υπ' αρ. πρωτ.12-03-24 έγγραφο στην εταιρεία με το οποίο ζητούσε στοιχεία για όλες τις μεταφορές ή αντικαταβολές που πραγματοποίησε για λογαριασμό της οντότητας για την περίοδο 2018-2021.

Ανταποκρινόμενη η εταιρεία απέστειλε (αρ. εισερχ. πρωτ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.02-04-2024 και/02-04-2024) πίνακες excel με τα πλήρη στοιχεία των συναλλαγών, όπως οι ημερομηνίες αποστολής, τα στοιχεία των πελατών – παραληπτών, τα ποσά της αντικαταβολής, τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης της ταχυδρομικής επιταγής προς εξόφληση καθώς και την ημερομηνία και ώρα επίδοσης και παραλαβής από την των ταχυδρομικών επιταγών.

Από την ελεγκτική αρχή εκδόθηκε η/2024 εντολή άρσης τραπεζικού απορρήτου για την, η οποία κοινοποιήθηκε σε αυτήν μέσω ανάρτησης στο TAXISNET (αρ. καταχώρισης -

ημερομηνία ανάρτησης 28/05/2024 14:54 – ημερομηνία ανάγνωσης 04/06/2024 ...).

Στη συνέχεια, επιδόθηκε η με αριθμό ...28-05-2024 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, μέσω ανάρτησης στο TAXISNET (αρ. καταχώρισης ημερομηνία ανάρτησης 28/05/2024 14:57 – ημερομηνία ανάγνωσης 28/05/2024 ...), με την οποία ζητήθηκαν από την τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς και το σύνολο των ληφθέντων παραστατικών από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα της μέσω εταιριών ταχυμεταφορών για τις χρήσεις 2018, 2019, 2020 και 2021.

Σε απάντηση της ανωτέρω Πρόσκλησης, με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το οποίο έλαβε αρ.πρωτ.-2024, απεστάλη υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 (θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής μέσω της υπηρεσίας gov.gr) από τον γιο της ..., τον προσφεύγοντα, ο οποίος δήλωσε τα εξής:

«Σε συνέχεια της υπ' αρ. – 28/5/2024 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων προς την μητέρα μου, με ΑΦΜ, σας δηλώνω υπεύθυνα ότι όλες οι αποστολές και συναλλαγές που πραγματοποίησε με την εταιρία αφορούν τη δική μου επιχειρηματική δραστηριότητα και τα έσοδα που προέκυψαν αποτελούν έσοδα δικής μου επιχειρηματικής δραστηριότητας».

Βάσει της παραπάνω απάντησης – υπεύθυνης δήλωσης, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε την με αριθμό εντολή γραφείου για τον, η οποία του κοινοποιήθηκε μέσω ανάρτησης στο TAXISNET (αρ. καταχώρισης – ημερομηνία ανάρτησης 23/07/2024 15:15 – ημερομηνία ανάγνωσης 24/07/2024). Στη συνέχεια, επιδόθηκε η με αριθμό πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, μέσω ανάρτησης στο TAXISNET (αρ. καταχώρισης – ημερομηνία ανάρτησης 01/08/2024 14:31 – ημερομηνία ανάγνωσης 01/08/2024), με την οποία ζητήθηκαν από τον, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τις χρήσεις 2018, 2019, 2020 και 2021.

Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής απέστειλε μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ.-2024, τα βιβλία εσόδων – εξόδων ετών 2018-2022.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που απέστειλε η εταιρεία αφού εξαιρέθηκαν όσες αποστολές ήταν άνευ αξίας συναλλαγής (π.χ. επιστροφές, αντικαταστάσεις προβληματικών προϊόντων κλπ) προέκυψε ότι ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2021 πραγματοποίησε:

1) Δύο χιλιάδες εξακόσιες ενενήντα μια (2.691) αποστολές με αντικαταβολή, των οποίων τα ποσά αποδόθηκαν μέσω ταχυδρομικής επιταγής.

2) Σαράντα οκτώ (48) αποστολές χωρίς αντικαταβολή, οι οποίες πληρώθηκαν ηλεκτρονικά. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι ο

προσφεύγων:

Κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου σε χίλιες τετρακόσιες εβδομήντα πέντε (1.475) περιπτώσεις από τον εν χρήσει Φ/Μ ή άλλο χειρόγραφο στέλεχος σε αντίστοιχους πελάτες, για την πώληση προϊόντων μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών (courier), συνολικής αξίας 95.806,99€, ήτοι καθαρής αξίας 77.263,70€ και αξίας Φ.Π.Α. (24%) 18.543,29€.

Κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου σε εξακόσιες τριάντα επτά (637) περιπτώσεις από τον εν χρήσει Φ/Μ ή άλλο χειρόγραφο στέλεχος σε αντίστοιχους πελάτες, για την πώληση προϊόντων μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών (courier), συνολικής αξίας 38.379,48€, ήτοι καθαρής αξίας 30.951,19€ και αξίας Φ.Π.Α. (24%) 7.428,29€.,

Κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε φορολογικού στοιχείου εσόδου σε εκατόν μία (101) περιπτώσεις από τον εν χρήσει Φ/Μ ή άλλο χειρόγραφο στέλεχος σε αντίστοιχους πελάτες, για την πώληση προϊόντων μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών (courier), συνολικής αξίας 6.344,64€, ήτοι καθαρής αξίας 5.116,65€ και αξίας Φ.Π.Α. (24%) 1.227,99€.

Κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε φορολογικού στοιχείου εσόδου σε πεντακόσιες είκοσι έξι περιπτώσεις (526) περιπτώσεις από τον εν χρήσει Φ/Μ ή άλλο χειρόγραφο στέλεχος σε αντίστοιχους πελάτες, για την πώληση προϊόντων μέσω εταιρίας ταχυμεταφορών (courier), συνολικής αξίας 22.853,50€, ήτοι καθαρής αξίας 18.430,24€ και αξίας Φ.Π.Α. (24%) 4.423,26€.

Εστάλη στον προσφεύγοντα μέσω ανάρτησης στο TAXISNET (αρ. καταχώρισης - ημερομηνία ανάρτησης 17/09/2024 15:19 - ημερομηνία ανάγνωσης 17/09/2024 17:02) το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου να υποβάλει εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών τις προφορικές ή έγγραφες απόψεις του, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Β. Όπως προκύπτει από την από 25/10/2024 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. .. από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2022 ενήργησε εν τοις πράγμασι και ως άμεσος συνεργός των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον και σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 70 και 80 παρ. 3 του Ν.5104/2024, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα

Συγκεκριμένα, κατόπιν της υπ'αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω

υπηρεσίας, με το υπ' αρ. ...2023 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... ζητήθηκαν από την εταιρία Ταχυμεταφορέςτο σύνολο των αποστολών δεμάτων με αντικαταβολή που είχε πραγματοποιήσει ο κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2022.

Ανταποκρινόμενη η εταιρία Ταχυμεταφορές . στις 29/09/2023 απέστειλε αρχείο (αρ. πρωτ. εισερχ. του ΣΔΟΕ ...2023) με τις αποστολές που πραγματοποιήθηκαν κατά το φορολογικό διάστημα από 01/11/2018 έως τις 31/07/2021, ήτοι 8.441 δέματα με συνολικό αντίτιμο αντικαταβολών ύψους 419.942,22€, συγκεκριμένα:

	Ποσό αντικαταβολών σε €	Πλήθος αντικαταβολών
2018	6.226,88 €	154
2019	98.822,20 €	2.257
2020	184.058,14 €	3.637
2021	130.835,00 €	2.393
Γενικό Άθροισμα	419.942,22 €	8.441

Ο προσφεύγων με υπεύθυνες δηλώσεις και ένορκες βεβαιώσεις και με το με αρ. πρωτ. υπόμνημα του που προσκόμισε στη φορολογική αρχή παραδέχθηκε ότι εν γνώση του συνέπραξε στην αποστολή 8.441 δεμάτων με συνολικό αντίτιμο αντικαταβολών ύψους 419.942,22€. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της ως άνω επιχειρηματικής δραστηριότητας με τον καθώς:

1. Κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2022, στην επίσημη ιστοσελίδα του site/.... που χρησιμοποιήθηκε για τις επίμαχες πωλήσεις, ο προσφεύγων αναφέρεται μαζί με τους ως «εμπνευστής και δημιουργός του brand».

2. Ο προσφεύγων συμμετείχε ενεργά στο προφίλ της ιστοσελίδας site/στο κοινωνικό δίκτυο Facebook στο οποίο έχει εντοπισθεί πληθώρα φωτογραφιών του (περισσότερες από 60) διαφημίζοντας τα πωλούμενα ρούχα και αξεσουάρ.

3. Τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία έφεραν μόνο την ένδειξη «Πελάτης Λιανικής» και δεν ανέγραφαν ονοματεπώνυμο ή διεύθυνση παραλήπτη. Επομένως δε δύνατο να γίνει ασφαλής ταυτοποίηση των συναλλαγών και να συσχετισθούν οι συγκεκριμένες αποστολές με τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία.

4. Το άθροισμα των εισπράξεων υπερέβαιναν τα δηλωθέντα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του των φορολογικών ετών 2018-2022.

Κατόπιν των ανωτέρω από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι ο προσφεύγων ενήργησε ως άμεσος συνεργός του και υπόκειται στα ίδια πρόστιμα με αυτόν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 70 και 80 παρ. 3 του Ν.5104/2024, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018: Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε εκατόν πενήντα τέσσερις (154) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 5.021,68€ πλέον Φ.Π.Α. 1.205,20€ και συνολικής αξίας 6.226,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2019: Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες διακόσιες πενήντα επτά (2.257) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 79.695,32€ πλέον Φ.Π.Α. 19.126,88€ και συνολικής αξίας 98.822,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2020: Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες τριάντα επτά (3.637) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 148.433,98€ πλέον Φ.Π.Α. 35.624,16€ και συνολικής αξίας 184.058,14€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2021: Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες τριακόσιες ενενήντα τρεις (2.393) περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 105.512,10€ πλέον Φ.Π.Α. 25.322,90€ και συνολικής αξίας 130.835,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Επισημαίνεται ότι οι δύο ελεγκτικές υπηρεσίες, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και Σ.Δ.Ο.Ε., επεξεργάστηκαν διαφορετικά στοιχεία και δεδομένα προκειμένου να διαπιστώσουν τις παραπάνω παραβάσεις. Η μεν υπηρεσία, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έλαβε υπόψη της τις πληροφορίες που συνέλεξε από επιχειρήσεις ταχυμεταφορών που σχετίζονταν με τον Α.Φ.Μ. του προσφεύγοντος και της, η δε υπηρεσία, Σ.Δ.Ο.Ε., επεξεργάστηκε δεδομένα που αφορούσαν τον Συνεπώς πρόκειται για διαφορετικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν στα ίδια φορολογικά έτη.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων αφενός πραγματοποίησε όλες τις πωλήσεις για τις οποίες πραγματοποιήθηκαν αποστολές με την εταιρία στο όνομα της μητέρας τουκαι τα έσοδα που προέκυψαν αποτελούν έσοδα δικής του επιχειρηματικής δραστηριότητας, αφετέρου ενήργησε και ως άμεσος συνεργός, σε πωλήσεις που διενεργήθηκαν από τις 01/11/2018

έως τις 31/07/2021, ύψους 419.942,22€ μέσω της ιστοσελίδας του site/.....και οι σχετικές αποστολές των αγαθών πραγματοποιήθηκαν μέσω της εταιρίας (στο όνομα του). Για το λόγο αυτό ορθώς του καταλογίστηκαν οι ίδιες φορολογικές επιβαρύνσεις με τον σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καίτοι εκ παραδρομής από τη φορολογική αρχή υπήχθησαν στα άρθρα 70 και 80 παρ.3 του ν.5104/2024.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την 08/11/2024 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. .. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2018:Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση συναλλαγών, καθαρής αξίας 27.924,51€ πλέον Φ.Π.Α. 6.701,88€ και συνολικής αξίας 34.626,40€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2020:Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση συναλλαγών, καθαρής αξίας 99.388,47€ πλέον Φ.Π.Α. 23.853,23€ και συνολικής αξίας 123.241,70€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2021:Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση συναλλαγών, καθαρής αξίας 44.868,71€ πλέον Φ.Π.Α. 10.768,49€ και συνολικής αξίας 55.637,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Φορολογικό έτος 2022:Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση συναλλαγών, καθαρής αξίας 5.481,27€ πλέον Φ.Π.Α. 1.315,50€ και συνολικής αξίας 6.796,77€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ιδίου νόμου.

Βάσει των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ετών 2018-2022 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καίτοι εκ παραδρομής από τη φορολογική αρχή καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024, καθώς οι εν λόγω παραβάσεις διαπράχθηκαν κατά την περίοδο από 01.01.2018 έως και 31.12.2022, ήτοι σε χρόνο ισχύος του Ν.4987/2022. Δια της παρούσας απόφασης εφαρμόζεται (κατά το ορθόν) το άρθρο 58Α του ν.4987/2022.

Επειδή, ακολούθως η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω αποκρυβέντα έσοδα, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΛΣ) ύψους 110.209,89€ για το φορολογικό έτος 2018, 110.646,51€ για το φορολογικό έτος 2019, 252.939,10€ για το φορολογικό έτος 2020, 168.811,05€ για το φορολογικό έτος 2021 και 5.481,27€ για το φορολογικό έτος 2022 προσδιόρισε για τον προσφεύγοντα (λογιστικά) τα αποτελέσματα των υπό κρίση ετών 2018,2019,2020,2021 και 2022, ως κάτωθι:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	312.422,55	312.422,55	247.568,02	247.568,02	17.344,03	17.344,03	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολική Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	0,00	110.209,89	0,00	110.646,51	0,00	252.939,10	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
Συνολικό Εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	312.422,55	422.632,44	247.568,02	358.214,53	17.344,03	270.283,13	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
- Κόστος Πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	308.249,23	308.249,23	239.809,58	239.809,58	13.496,44	13.496,44	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	6,01	6,01	602,35	602,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μικτό κέρδος	4.167,31	114.377,20	7.156,09	117.802,60	3.847,59	256.786,69	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων	4.167,31	114.377,20	7.156,09	117.802,60	3.847,59	256.786,69	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
Αποσβέσεις	0,00	0,00	279,65	279,65	1.592,02	1.592,02	0,00	0,00	0,00	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	4.167,31	114.377,20	6.876,44	117.522,95	2.555,57	255.194,67	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
Αποτελέσματα προ φόρων	4.167,31	114.377,20	6.876,44	117.522,95	2.555,57	255.194,67	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27
Φορολογητέα αποτελέσματα	4.167,31	114.377,20	6.876,44	117.522,95	2.555,57	255.194,67	0,00	168.811,05	0,00	5.481,27

Συνακόλουθα η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε και τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος, με την προσθήκη σε αυτές αποκρυβεισών φορολογητέων εκροών υπαγόμενων σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, ως κάτωθι:

	01/01/2018- 31/12/2018	01/01/2019- 31/12/2019	01/01/2020 - 31/12/2020	01/01/2021 - 31/12/2021	01/01/2022- 31/12/2022
Φορολογητέες εκροές δήλωσης	312.122,45	247.568,02	17.344,03	0,00	0,00
Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα αξία	110.209,89	110.646,51	252.939,10	168.811,05	5.481,27
Συνολικές φορολογητέες εκροές	422.332,34	358.214,53	270.283,13	168.811,05	5.481,27

	01/01/2018- 31/12/2018	01/01/2019- 31/12/2019	01/01/2020- 31/12/2020	01/01/2021- 31/12/2021	01/01/2022- 31/12/2022
Φόρος εκροών δήλωσης	74.909,38	59.416,32	4.162,57	0,00	0,00
Πλέον Φόρος εκροών που αναλογεί στη συνολική αποκρυβείσα αξία	26.450,37	26.555,17	60.705,38	40.514,65	1.315,50
Συνολικός φόρος εκροών	101.359,75	85.971,49	64.867,95	40.514,65	1.315,50

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01.11.2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού σε βάρος του της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για το σύνολο της αποκρυβείσας ύλης, ως εν τοις πράγμασι και ως άμεσου συνεργού και περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
--	-----------

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	3.953,54
-------------------------------------	----------

β) Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	9.563,44

γ) Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	29.738,69

δ) Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	18.045,69

ε) Υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022	657,75

στ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	42.859,64
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022	21.429,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.645,07
Σύνολο φόρων για καταβολή	71.934,53

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ζ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	44.006,96
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	22.003,48
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.928,24
Σύνολο φόρων για καταβολή	73.938,68

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

η) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	103.672,72
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	51.836,36
Σύνολο φόρων για καταβολή	155.509,08

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

θ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	66.176,86
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	33.088,43
Σύνολο φόρων για καταβολή	99.265,29

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ι) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	493,31
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	246,66
Σύνολο φόρων για καταβολή	739,97

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

ια) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	25.199,87
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	1.250,51

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

ιβ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Κύριος φόρος	27.805,68

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ιγ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	60.699,93
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	5,45

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ιδ) Υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
Κύριος φόρος	40.514,65

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

ιε) Υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του

	Ποσό σε €
--	-----------

Κύριος φόρος	1.315,50
--------------	----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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
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.