



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 802



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10-01-2025** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ- **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Θεσσαλονίκης κατά: **α)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, **β)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, **γ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2020, **δ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021, **ε)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2022, **στ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2018, **ζ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2019, **η)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2020, **θ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2021, **ι)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2022, **ια)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§1 & 6 του ν. 5104/2024 για το φορ. έτος 2018, **ιβ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§1 & 6 του ν. 5104/2024, για το φορ. έτος 2019, **ιγ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§1 & 6 του ν. 5104/2024, για το φορ. έτος 2020, **ιδ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§1 & 6 του ν. 5104/2024, για το φορ. έτος 2021, **ιε)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§1 & 6 του ν. 5104/2024, για το φορ. έτος 2022, **ιστ)** της με αριθμό/17-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 53§10 του ν. 5104/2024, για το φορ. έτος 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2025 ΕΜΠ/28-03-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10-01-2025** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, φορ. έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 154.473,19€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 77.236,60€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 31.033,95€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 262.743,74€.

-Με την υπ' αριθμ./**17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 69.135,04€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 34.567,52€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 12.578,01€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 116.280,57€.

-Με την υπ' αριθμ./**17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, φορ. έτους 2020 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.343,89€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 6.171,95€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 18.515,84€.

-Με την υπ' αριθμ./**17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, φορ. έτους 2021 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 2.865,07€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 1.432,54€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.297,62€.

-Με την υπ' αριθμ./**17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, φορ. έτους 2022 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 8.788,48€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ, ύψους 4.394,24€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.182,72€.

-Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για τη φορ. περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 86.119,03€.

-Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για τη φορ. περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 40.605,35€.

-Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για τη φορ. περίοδο 01/01/2020- 31/12/2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 11.151,21€.

-Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για τη φορ. περίοδο 01/01/2021 - 31/12/2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 4.543,72€.

-Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, για τη φορ. περίοδο 01/01/2022 - 31/12/2022, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 9.125,65€.

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 75.772,48€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 41 του ν. 5144/2024, σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ΚΦΔ (5104/2024).

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 45.559,51€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1.Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 7.946 περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 358.829,31€ πλέον ΦΠΑ 86.119,03€ και συνολικής αξίας 444.948,34€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ. 1 του αρ. 13 του ΚΦΔ. Η συνολική αξία για την οποία δεν εξέδωσε

φορολογικά στοιχεία και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 43.059,51€ αναλύονται ως ακολούθως:

Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
358.829,31	86.119,03	50,00%	43.059,51

2.Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), καθώς και του άρθρου 13 ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 22.802,67€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1.Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 3.521 περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 169.188,97€ πλέον ΦΠΑ 40.605,35€ και συνολικής αξίας 209.794,32€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ. 1 του αρ. 13 του ΚΦΔ. Η συνολική αξία για την οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 20.302,67€ αναλύονται ως ακολούθως:

Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
169.188,97	40.605,35	50,00%	20.302,67

2.Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και του άρθρου 13 ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 8.075,60€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1.Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 1.013 περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 46.463,39€ πλέον ΦΠΑ 11.151,21€ και συνολικής αξίας 57.614,60€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ. 1 του αρ. 13 του ΚΦΔ. Η συνολική αξία για την οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 5.575,60€ αναλύονται ως ακολούθως:

Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
46.463,39	11.151,21	50,00%	5.575,60

2.Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και του άρθρου 13 ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 4.771,86€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1.Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 605 περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 18.932,15€ πλέον ΦΠΑ 4.543,72€ και συνολικής αξίας 23.475,87€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ. 1 του αρ. 13 του ΚΦΔ. Η συνολική αξία για την οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 2.271,86€ αναλύονται ως ακολούθως:

Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
18.932,15	4.543,72	50,00%	2.271,86

2.Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και του άρθρου 13 ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθμ./17-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2022, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 7.062,82€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1.Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 1.029 περιπτώσεις συναλλαγών, καθαρής αξίας 38.023,55€ πλέον ΦΠΑ 9.125,65€ και συνολικής αξίας 47.149,20€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ. 1 του αρ. 13 του ΚΦΔ. Η συνολική αξία για την οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 4.562,82€ αναλύονται ως ακολούθως:

Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
-----------------	----------	-------------	------------------

38.023,55	9.125,65	50,00%	4.562,82
-----------	----------	--------	----------

2.Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και του άρθρου 13 ν. 5104/2024.

Σύμφωνα με την με αριθμό/0/9875/12-11-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας βάσει της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2022, στον προσφεύγοντα, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και η ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ και του ΕΛΠ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/05-11-2024 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης ΕΙ 2024 ΕΜΠ/08-11-2024) έγγραφο του Τμήματος Α' Διοικητικής Υποστήριξης – Προγραμματισμού και Δικαστικού της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Μακεδονίας της Γενικής Διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ Μακεδονίας), με το οποίο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, όπου αναγράφονται οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά το έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα. Επιπλέον, στο ανωτέρω έγγραφο υπήρχε συνημμένα οπτικός δίσκος που περιλάμβανε αρχεία, όπως κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και έγγραφα όπως αλληλογραφία, πίνακες αντικαταβολών ΕΛΤΑ courier, δηλώσεις κ.α. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω διαβιβάστηκαν από το 2^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ με το υπ' αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/08-11-2024 έγγραφο, λόγω αρμοδιότητας. Κατόπιν λήψεως των ανωτέρω, εκδόθηκε η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, στα πλαίσια της ελεγκτικής αρμοδιότητας, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά, στις 12-11-2024, την εντολή ελέγχου και την υπ' αριθμ. πρωτ. 1^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/12-11-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων έως και τη δέκατη (10^η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή φορολογικά έτη ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΔ. Το ανωτέρω μήνυμα αναγνώστηκε την ίδια ημέρα.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν τη σύνταξη των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντος σε σχέση με τις δηλώσεις που υπέβαλε, εκδόθηκε από την φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 33 του ΚΦΔ και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 18-11-2024, στον προσφεύγοντα το με αριθμό/14-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του αρ. 33 ΚΦΔ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2022, με συνημμένους τους υπ' αριθμ./1-21 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου αρ. 57§6, αρ. 57§1 και αρ. 53§10 του ΚΦΔ, με τα οποία έγιναν γνωστά στον προσφεύγοντα αναλυτικά οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω. Το ανωτέρω μήνυμα αναγνώστηκε στις 19-11-2024. Ο προσφεύγων υπέβαλε υπόμνημα έγγραφων απόψεων επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για την τελική κρίση του ελέγχου, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/12-12-2024. Πέραν του ανωτέρω υπομνήματος υποβλήθηκε και ένα αρχείο ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2018-2022) που περιλάμβανε διάφορα έγγραφα, είτε εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε τιμολόγια που σχετίζονταν με εταιρία που παρέχει διαδικτυακές υπηρεσίες και προσφέρει διαδικτυακά μέσα κοινωνικής δικτύωσης (Facebook). Επιπλέον, υπήρχε και ένα αρχείο excel που περιείχε έξι (6) στήλες με τίτλους: Συναλλασσόμενος, Ημερομηνία, Παραστατικό, Αξία \$, Αξία €, Ισοτιμία ΦΠΑ. Ως συναλλασσόμενοι αναγράφονταν οι λέξεις «Facebook» και «ΕΛΤΑ». Επισημαίνεται ότι στα απεσταλμένα αρχεία δεν υπήρχαν παραστατικά από τα ΕΛΤΑ, ούτε και λοιπά παραστατικά, όπως δαπάνες για ClickFunnels, δαπάνες στο shorify και δαπάνες λογισμικού που αναφέρονται στο υπόμνημα, αλλά ούτε και αποδεικτικά πληρωμών.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αποκλειστικά το πόρισμα της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, το οποίο αποδέχεται και το οποίο διέπεται από πληρότητα, ακρίβεια και αντικειμενικότητα, κατόπιν της διενεργηθείσας από το ΣΔΟΕ Μακεδονίας επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών και των αντικαταβολών που εξοφλήθηκαν με ταχυδρομικές επιταγές μέσω ΕΛΤΑ COURIER, διαπίστωσε ότι η αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για το φορ. έτος 2018, ανέρχεται στο ποσό των 358.829,31€, για το φορ. έτος 2019 ανέρχεται στο ποσό των 169.188,97€, για το φορ. έτος 2020, ανέρχεται στο ποσό των 46.463,39€, για το φορ. έτος 2021 ανέρχεται στο ποσό των 18.932,15€ και για το φορ. έτος 2022, ανέρχεται στο ποσό των 38.023,55€, τα οποία ποσά

κρίθηκαν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση το αρ. 21§3 του ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι δεν προκύπτουν επιχειρηματικές δαπάνες, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις ανά φορολογικό έτος, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα επίμαχα φορολογικά έτη και προσδιόρισε ανά φορ. έτος τον φόρο εισοδήματος που ο προσφεύγων όφειλε να καταβάλλει.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο παρών έλεγχος προσδιόρισε σε κάθε φορ. έτος τις αποκρυβείσες αξίες και τον αναλογούντα φόρο ως φορολογητέες εκροές και φόρο εκρών αντίστοιχα και τα συμπεριέλαβε στον πίνακα φορολογητέων εκρών του τελευταίου τριμήνου της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ έκαστου φορ. έτους, λόγω αδυναμίας προσδιορισμού του πραγματικού χρόνου της μη έκδοσης.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται ανά φορολογική περίοδο η αποκρυβείσα φορολογητέα αξία και ο φόρος που αναλογεί σ' αυτή.

	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
Αποκρυβείσα φορολογητέα αξία	358.829,31	169.188,97	46.463,39	18.932,15	38.023,55
Φόρος εκρών που αναλογεί στην αποκρυβείσα αξία	86.119,03	40.605,35	11.151,21	4.543,72	9.125,65

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις επίμαχες φορολογικές περιόδους και προσδιόρισε ανά φορολογική περίοδο τον φόρο προστιθέμενης αξίας που ο προσφεύγων όφειλε να καταβάλλει.

Ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων, από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να έχει δηλώσει έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 41 του ν. 5144/2024, σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 10 του αρ. 53 του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, το πρόστιμο καθορίζεται στο 50% του συνολικού ΦΠΑ που αναλογούσε στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για όλη την οικονομική δραστηριότητα. Κατ' επέκταση ο προσφεύγων δεν τήρησε λογιστικά αρχεία για την απεικόνιση των συναλλαγών του σε κάθε φορ. έτος, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 3 και 5 του ν. 4308/2014, καθώς και του αρ. 13 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του αρ. 57 του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο

2.500,00€. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 57§1,6 και του αρ. 53§10 του ΚΦΔ για τα επίμαχα φορ. έτη και προσδιόρισε ανά φορ. έτος το ύψος του προστίμου που ο προσφεύγων όφειλε να καταβάλλει.

Σε βάρος του προσφεύγοντος συντάχθηκε η από 16-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), η από 16-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2024 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ ν. 5144/2024 και ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), η από 16-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2024 έκθεσης ελέγχου προστίμου αρ. 57 ΚΦΔ και η από 16-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 17-12-2024 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσ/νίκης για τα φορ. έτη/περιόδους 2018, 2019, 2020, 2021, και 2022 και ακολούθως εκδόθηκαν οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις. Οι επίμαχες εκθέσεις ελέγχου, καθώς και οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 17-12-2024 ηλεκτρονικά με ανάρτηση στο λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ και με αυθημερόν ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρ. 5§1,2 του ΚΦΔ. Το ανωτέρω μήνυμα αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα, ήτοι στις 17-12-2024.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, επικαλούμενος τα παρακάτω:

1. Η επιχειρηματική δραστηριότητα ασκούνταν από την ατομική επιχείρηση του αδερφού του από το έτος 2018 μέχρι και το 2021 και ακολούθως από την εταιρία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ενώ αμφότερες οι επιχειρήσεις ασκούσαν τη δραστηριότητά τους μέσω ηλεκτρονικού καταστήματος λιανικού εμπορίου (e-shop) στην ιστοσελίδα «.....gr». Σε ό,τι αφορά δήθεν διαφορά των εισοδημάτων του με τις τραπεζικές του καταθέσεις αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι προέβη σε κατάθεση των μετρητών που έλαβε από τις αντικαταβολές που εισπράχθηκαν μέσω ΕΛΤΑ COURIER. Εξάλλου θα υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα επίμαχα έτη με αποτέλεσμα να μην υφίσταται διαφορά σε σχέση με τα δηλωθέντα έσοδά του από τις αντικαταβολές που έλαβε από τις ως άνω εταιρίες courier.

2. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της επιχείρησής του (εφόσον θεωρηθεί ότι διεύθυνε πράγματι επιχείρηση) και την εξυπηρέτηση του (φερόμενου ως επιχειρηματικού) σκοπού του. Συγκεκριμένα από τα ακαθάριστα έσοδά του έπρεπε να αφαιρεθούν οι προσκομιζόμενες ενώπιον της φορολογικής αρχής δαπάνες που αφορούν δαπάνες διαφήμισης στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης δαπάνες για ClickFunnels, ήτοι για αυτόματες απαντήσεις στους υποψήφιους πελάτες με σκοπό την αγορά προϊόντων, δαπάνες ΕΛΤΑ, δαπάνες στο shopify και δαπάνες λογισμικού.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή του αρ. 53§10 του ν. 5104/2024 με αποτέλεσμα να παραβιάζεται η κατοχυρωμένη με τις διατάξεις των άρθρων 2§1 και 25§1 εδαφ. α΄ του Συντάγματος (αρχή της ασφάλειας του δικαίου). Στην προκειμένη περίπτωση για την παράβαση της μη έναρξης εργασιών που έλαβε χώρα το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 30-04-2018, δεν τυγχάνει εφαρμογής η φορολογική διάταξη του αρ. 53§10 του ν. 5104/2024, καθότι αυτή σύμφωνα με το αρ. 78§2 του Συντάγματος δεν καταλαμβάνει παραβάσεις που τελέστηκαν σε έτος εκτεινόμενο πέραν του έτους που προηγείται του έτους δημοσίευσης του ν. 5104/2024. Επομένως εφαρμοστέες εν προκειμένω είναι καταρχήν οι διατάξεις του αρ. 54§1,2 του ν. 4174/2013.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένες και αναιτιολόγητες στο βαθμό που η κρίση του ελέγχου στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης αρχής (πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Θεσ/νίκης), δίχως να προβαίνει σε αυτοτελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις.
5. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, αποτελούν συλλήβδην εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το αρ. 21§3 του ν. 4172/2013.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και

στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, στο άρθρο 36§6 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

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 σύμφωνα με το αρ. 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994, ΣΤΕ 2633/2002, ΔεφΘΕΣ 41/2002, Δ.Ν.Φ. 2003, σ. 319), 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 εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων 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, σύμφωνα με το αρ. 169§1 Κ.Δ.Δ. η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§1&4 Κ.Δ.Δ. αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του 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 βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως

προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 257 του ν. 4700/2020 (ΦΕΚ 127/Α/29-06-2020), «Τα δημόσια έγγραφα, που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά ότι ενήργησε ο συντάκτης τους ή ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη, αν το σχετικό έγγραφο προσβληθεί ως πλαστό», και «5 Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα αρμόδια όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πραγματικές ή νομικές κρίσεις ή πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την αποδεικτική δύναμη που προβλέπεται στην παρ. 1».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το 1^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ έλαβε την από 05-11-2024 πληροφοριακή έκθεση του Τμήματος Γ΄ Χρηματοοικονομικών Υποθέσεων Α΄ Υποδιεύθυνσης της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Μακεδονίας της Γενικής Διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ Μακεδονίας), όπου αναγράφονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα οι οποίες διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα.

Επειδή ο προσφεύγων μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις για τα επίμαχα έτη παρά τον εν λόγω ισχυρισμό του.

Επειδή, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος έχουν υποβληθεί αυτούσιοι στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ που διενήργησαν τον έλεγχο και δεν έγιναν δεκτοί για τους λόγους που αναφέρονται στην ενότητα 7.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ της έκθεσης ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ. Πιο συγκεκριμένα, στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι ο ισχυρισμός ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα ασκούσαν από τον αδερφό του και μετέπειτα από την κοινή τους εταιρία για τα επίμαχα έτη δεν γίνεται αποδεκτός ως μη συναφής. Βάσει των στοιχείων που προσκόμισαν τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, καθώς και οι Ταχυμεταφορές ΕΛΤΑ, αποστολέας και δικαιούχος των ποσών αντικαταβολής προκύπτει να είναι το φυσικό πρόσωπο με τα στοιχεία «.....» με κατάσταση πληρωμής «Επανομή». Επιπρόσθετα, η επιχείρηση με τα στοιχεία «..... Ο.Ε..» αποτελεί

διαφορετικό νομικό πρόσωπο, τα έσοδα του οποίου καταβάλλονται τραπεζικά απευθείας στον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με iban GR..... και αναλύονται σε ξεχωριστή Πληροφοριακή Έκθεση.

Περαιτέρω από μία απλή ανασκόπηση στην ιστοσελίδα με το όνομα <https://.....gr> διαπιστώνεται ότι αναγράφεται η εταιρία “.....”, η οποία βάσει των στοιχείων της φορολογικής βάσης δεδομένων φέρει τον ΑΦΜ, συνεπώς αφορά διαφορετική εταιρία.

Τέλος αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι η διαφορά των εισοδημάτων του με τις τραπεζικές καταθέσεις οφείλεται στο γεγονός ότι προέβαινε σε κατάθεση των μετρητών που λάμβανε από τις αντικαταβολές που εισπράττονταν μέσω ELTA COURIER απορρίπτεται ως αόριστος, λόγω του ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε παραστατικά, τα οποία να αφορούν συγκεκριμένα ταχυδρομική επιταγή αντιστοιχισμένη με είσπραξη μετρητοίς και αντίστοιχη ισόποση τραπεζική κατάθεση. Επιπλέον, στις πρωτογενείς καταθέσεις συμπεριλαμβάνονται μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων καθώς και ονομαστικές εντολές, οι οποίες δεν επεξηγήθηκαν.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, οι εν λόγω ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 3§1,12 Ν. 4308/2014: 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5§1,5 του ως άνω νόμου: 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. [...] 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.

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 21 του ν. 4172/2013: 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό

του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.[...] 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013: «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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία, ως είχε υποχρέωση.

Επειδή το σύνολο των προσκομιζόμενων παραστατικών δεν καταχωρήθηκαν σε λογιστικά αρχεία (βιβλίο εξόδων).

Επειδή, η λίστα που απέστειλε ο προσφεύγων δε δύναται να θεωρηθεί βιβλίο εξόδων για τον λόγο ότι δεν περιλαμβάνει και τα λοιπά έξοδα που αναφέρονται στο υποβληθέν υπόμνημα, ήτοι δαπάνες για ClickFunnels, δαπάνες στο shopify και δαπάνες λογισμικού και αποτελεί απλά μια ανεπίσημη καταγραφή. Επιπλέον, η ονομασία των στηλών της λίστας δεν παραπέμπει σε βιβλίο εξόδων, καθώς δεν υπάρχει περιγραφή του είδους δαπάνης και αναγράφεται μόνο η συνολική αξία, χωρίς ιδιαίτερη στήλη για τον ΦΠΑ.

Επειδή, μεταξύ των προσκομιζόμενων εγγράφων υπήρχαν εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που περιείχαν έγγραφα με τίτλο «Summary», ήτοι σύνοψη/περίληψη που δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία και σε αρκετές περιπτώσεις αναγράφονταν διάφορες

ονομασίες λογαριασμών (accounts) με πληθώρα διαφορετικών αναγνωριστικών (ID) χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα να επιβεβαιωθεί ο κάτοχος των λογαριασμών είναι ο προσφεύγων. Ενδεικτικά οι λογαριασμοί είχαν τις ακόλουθες ονομασίες: “.....”, “.....”, “.....”, “.....”, “.....”, “.....”, “.....”, “.....”, κ.α. και σε μερικά αναγράφονταν ονόματα τρίτων όπως “.....”, “.....”.

Επειδή εν προκειμένω, μεταξύ των προσκομιζόμενων εγγράφων υπήρχαν τιμολόγια από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... LIMITED» και VAT και σε κανένα από αυτά δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ του προσφεύγοντος, αλλά σε αρκετές εκ των περιπτώσεων αναγράφονταν η ονομασία του λογαριασμού. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 53§10 του ν. 5104/2024 «10. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας για την οποία δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 58^Α§3 του ν. 4174/2013 (το ειδικό αυτό άρθρο που αφορά πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ προστέθηκε με το άρθρο 3 § 8 του ν. [4337/2015](#) και ισχύει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 17.10.2015): 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

Επειδή, ενόψει του ότι κρίσιμο νομοθετικό καθεστώς ως προς το επιβληθέν πρόστιμο είναι εκείνο που ίσχυε κατά τον χρόνο που συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση της παράβασης για την οποία αυτό επιβάλλεται (πρβλ. ΣτΕ 2514/2009, 1213/2006, 1748/2001).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, ως είχε υποχρέωση, καθώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το πλήθος των αποστολών, την περιοδικότητά τους, το ύψος των αντικαταβολών και το πλήθος των διαφορετικών παραληπτών των αντικαταβολών διαπίστωσε τη συνεχή άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

Επειδή, κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η συγκεκριμένη παράβαση το επιβλητέο πρόστιμο ίσχυε και ανέρχονταν σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

Επειδή, εν προκειμένω το ποσό του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 151.544,96€ και επομένως το πρόστιμο ορθά ορίζεται σε 75.77248€ (151.544,96*50%). Ωστόσο εκ παραδρομής, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 (και κατόπιν ν.4987/2022), δεδομένου ότι η παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης συντελέστηκε το έτος 2018, έτος ισχύος του προγενέστερου ΚΦΔ. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]** . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων,

μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών,

εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣΤΕ: «4. 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 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του

βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως 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.

Επειδή, στους κοινούς λογαριασμούς συντρέχει το μαχητό τεκμήριο της κατ' ισομοιρίας κατανομής ενός τραπεζικού λογαριασμού στους συνδικαιούχους.

Επειδή βάσει της παρ. 4 του αρ. 2 της ΠΟΛ 1050/2014: «...Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα αιτιολογούσαν τις επίμαχες τραπεζικές συναλλαγές.

Επειδή, η φορολογική αρχή ενήργησε μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης και αυτό αποδεικνύεται από τις επίμαχες εκθέσεις ελέγχου οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες, αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση του περί απόκρυψης από τον προσφεύγοντα φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα επίμαχα φορολογικά έτη, μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και των νόμων που ελήφθησαν υπόψη, τις διαπιστώσεις, κρίσεις και τα πορίσματα του ελέγχου, τα οποία είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, ενώ περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από τον προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέα ως αβάσιμα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **10-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ – Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	154.473,19€	154.473,19€
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022	77.236,60€	77.236,60€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	31.033,95€	31.033,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	262.743,74€	262.743,74€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Φορ. έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	69.135,04€	69.135,04€
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022	34.567,52€	34.567,52€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.578,01€	12.578,01€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.280,57€	116.280,57€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. /2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Φορ. έτος 2020	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.343,89€	12.343,89€
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022	6.171,95€	6.171,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.515,84€	18.515,84€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Φορ. έτος 2021	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.865,07€	2.865,07€
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022	1.432,54€	1.432,54€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.297,62€	4.297,62€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Φορ. έτος 2022	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.788,48€	8.788,48€
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4987/2022	4.394,24€	4.394,24€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.182,72€	13.182,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-------------------	--------------------------	---------------------------

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	86.119,03€	86.119,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	86.119,03€	86.119,03€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	40.605,35€	40.605,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.605,35€	40.605,35€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2020	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	11.151,21€	11.151,21€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.151,21€	11.151,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2021	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	4.543,72€	4.543,72€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.543,72€	4.543,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ./2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΧΡΗΣΗ 2022	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	9.125,65€	9.125,65€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.125,65€	9.125,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του Κ.Φ.Δ..

ΚΦΔ:

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57§1&6 ν. 5104/2024 φορ. έτους 2018

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
45.559,51€	45.559,51€

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57§1&6 ν. 5104/2024 φορ. έτους 2019

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
22.802,67€	22.802,67€

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57§1&6 ν. 5104/2024 φορ. έτους 2020

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
8.075,60€	8.075,60€

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57§1&6 ν. 5104/2024 φορ. έτους 2021

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
4.771,86€	4.771,86€

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57§1&6 ν. 5104/2024 φορ. έτους 2022

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
7.062,82€	7.062,82€

Με την υπ' αριθμ./2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58Αξ3 ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
75.772,48€	75.772,48€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.