



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:1105

**Ταχ. Δ/νση** : Τακαντζά Α. 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239  
**E-Mail** : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».
  - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
  - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....του ....., Α.Φ.Μ. .... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

i) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

ii) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019

iii) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020

iv) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021

v) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022

vi) της με αριθμό .....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

vii) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

viii) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019

ix) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020

x) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021

xi) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022

xii) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018–31/12/2018

xiii) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019–31/12/2019

xiv) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020–31/12/2020

xv) της με αριθμό .....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021–31/12/2021

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 04.02.2025 απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Το με αριθ. ID ...../14.02.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος

8. Το με αριθ. πρωτ. ....ΕΙ2025ΕΜΠ 2° συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος
9. Την με αρ. ....2025 απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
10. Την με αρ. ....2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας
11. Την από ....2025 έκθεση επανελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω αναπομπής της υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ....2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....του ....., Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί των με αρ. ID ...../14.02.2025 και με αριθ. πρωτ. ....ΕΙ2025ΕΜΠ/13.05.2025 συμπληρωματικών υπομνημάτων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 3.102,60€ λόγω:

α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε εκατόν πενήντα τέσσερις (154) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 6.226,88€ (καθαρής αξίας 5.021,68€ πλέον Φ.Π.Α. 1.205,20€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (*ύψος προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 -  $50\% \cdot 1205,20\text{€} = 602,60\text{€}$* )

β) Μη τήρησης λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024 (*ύψους προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 2.500,00€*).

Με την με αριθμό ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 12.063,44€ λόγω:

α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες διακόσιες πενήντα επτά (2.257) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 98.822,20€ (καθαρής αξίας 79.695,32€ πλέον Φ.Π.Α. 19.126,88€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (*ύψος προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 -  $50\% \cdot 19.126,88\text{€} = 9.563,44\text{€}$* )

β) Μη τήρησης λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 Ν. 5104/2024 (*ύψους προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 2.500,00€*).

Με την με αριθμό .....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 20.312,08€ λόγω:

α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες τριάντα επτά (3.637) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 184.058,14€ (καθαρής αξίας 148.433,98€ πλέον Φ.Π.Α. 35.624,16€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ύψος προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 -  $50\% * 35.624,16€ = 17.812,08€$ )

β) Μη τήρησης λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 Ν. 5104/2024 (ύψους προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 2.500,00€).

Με την με αριθμό .....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 15.161,45€ λόγω:

α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες τριακόσιες ενενήντα τρεις (2.393) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 130.835,00€ (καθαρής αξίας 105.512,10€ πλέον Φ.Π.Α. 25.322,90€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ύψος προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 -  $50\% * 25.322,90€ = 12.661,45€$ )

β) Μη τήρησης λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 Ν. 5104/2024 (ύψους προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 2.500,00€).

Με την με αριθμό .....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500€ λόγω μη τήρησης λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 Ν. 5104/2024.

Με την με αριθμό .....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 40.639,57€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 5144/2024, σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 10 του Κ.Φ.Δ. (ύψος προστίμου άρθρου 57 παρ. 10 του Ν. 5104/2024,  $50\% * 81.279,14€$ ).

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 1.253,27€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 626,63€ ήτοι συνολικό

ποσό 1.879,90€, κατόπιν α) προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημα της αποκρυβείσας αξίας από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 5.021,68€, β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 450,00€, η οποία προέκυψε μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 30.580,44€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 15.290,22€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 5.315,12€ ήτοι συνολικό ποσό 51.185,78€, κατόπιν α) προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημα της αποκρυβείσας αξίας από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 79.695,32€, β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 1.800,00€, μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 58.095,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 29.047,68€, ήτοι συνολικό ποσό 87.143,03€, κατόπιν α) προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημα της αποκρυβείσας αξίας από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 148.433,98€, β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 2.680,00€, μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 39.846,62€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 19.923,31€, ήτοι συνολικό ποσό 59.769,93€, κατόπιν α) προσθήκης στο φορολογητέο εισόδημα της αποκρυβείσας αξίας από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ύψους 105.512,10€, β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 4.610,00€, μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/

πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 809,49€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 404,75€, ήτοι συνολικό ποσό 1.214,24€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) συνολικού ύψους 2.453,00€, μετά από έλεγχο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.205,20€ κατόπιν προσδιορισμού αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 5.021,68€.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 19.126,88€ κατόπιν προσδιορισμού αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 79.695,32€.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 35.624,16€ κατόπιν προσδιορισμού αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 148.433,98€.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 25.322,90€ κατόπιν προσδιορισμού αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 105.512,10€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12.12.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α, προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. και προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....../13.11.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και ελεγκτικών διαπιστώσεων.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.

3. Ακυρότητα των οριστικών πράξεων καταλογισμού συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου ως ερειδόμενων επί μη επαρκώς αιτιολογημένων εκθέσεων ελέγχου
4. Μη τήρηση της αρχής της αναλογικότητας
5. Μη τήρηση οδηγιών ελέγχου
6. Αυθαίρετη, ανεπαρκώς αιτιολογημένη και εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί απόκρυψης εσόδων με λιανικές πωλήσεις χωρίς την έκδοση Α.Λ.Π.

### **Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

**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 (πρώην Κ.Φ.Δ.) 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».

**Επειδή** όπως ορίζει το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή** κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η συντασσόμενη από το αρμόδιο όργανο της φορολογικής αρχής έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και συνιστά πλήρη απόδειξη ως προς όσα βεβαιώνονται σε αυτήν ότι έγιναν από το δημόσιο όργανο ή ενώπιον του και τα οποία μπορούν να αμφισβητηθούν μόνο με προσβολή της έκθεσης για πλαστότητα, όμως επιτρέπεται ανταπόδειξη για όσα το ελεγκτικό όργανο διαπίστωσε κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου αναφορικά με τα ανωτέρω γεγονότα (βλ. ΣτΕ 377/2007).

**Επειδή**, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή** με το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δυνάμει της υπ' αρ. ....2024 εντολής του Προϊσταμένου του διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα στα φορολογικά έτη 2018-2022, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων στις φορολογίες Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), καθώς και την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. .... ΕΞ 2024 ΕΜΠ/31-10-2024 (αρ. πρωτ. εισ. 1ου Ελεγκτικού Κέντρου Θεσσαλονίκης ΕΜΠ ...../12-11-2024) έγγραφο του τμήματος Α' Διοικητικής Υποστήριξης-Προγραμματισμού και Δικαστικού της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Μακεδονίας της Γενικής Διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, με το οποίο διαβιβάστηκε η από ....2024 πληροφοριακή έκθεση του τμήματος Γ' Χρηματοοικονομικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, όπου αναγράφονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων χρησιμοποιώντας τον ΑΦΜ του (.....) είχε αποστείλει, από τις 01.11.2018 έως τις 31.07.2021, μέσω της εταιρίας courier Ταχυμεταφορές ΕΛΤΑ Α.Ε., δέματα με συνολικό αντίτιμο αντικαταβολών ύψους 419.942,22€.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, στο πλαίσιο του ελέγχου του, εξετάζοντας το σύνολο των στοιχείων που είχε στην διάθεσή του τόσο από τον προσφεύγοντα όσο και από τρίτες πηγές (καταστάσεις αντικαταβολών, ταχυδρομικές επιταγές, ένορκες καταθέσεις, εξουσιοδοτήσεις, λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του ..... με Α.Φ.Μ. ....και της εταιρείας .....με Α.Φ.Μ. ....) έκρινε ότι ο .....(φίλος και συνεργάτης του προσφεύγοντος) στην επιχείρηση πώλησης ανδρικών ενδυμάτων “.....” στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018-2021 άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση της επιχειρηματικής δραστηριότητας (λιανικό εμπόριο ειδών ένδυσης, αρωμάτων, καλλυντικών και ρολογιών) από κοινού με τον προσφεύγοντα, ενώ παράλληλα δεν αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων ήταν παντελώς αμέτοχος και δεν είχε γνώση, συμμετοχή ή/και οικονομικά οφέλη από τη δραστηριότητα, η οποία πραγματοποιούνταν στο όνομά του, με τον Α.Φ.Μ. του είτε από τον ίδιο είτε κατόπιν εντολής του μέσω εξουσιοδότησης ή πληρεξουσίου.

Το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αξιοποιώντας τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντος σε σχέση με τις δηλώσεις που υπέβαλε, συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. Ν. 5104/2024, στους οποίους αναγράφονταν αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή καθώς και όλα τα στοιχεία που την αιτιολογούν. Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αριθμό 678/18.11.2024 και συνημμένα οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμων αρ. 57 παρ. 6 και παρ. 1 και 53 παρ. 10 του Ν.5104/2024 (αρ. ..../2024) κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ηλεκτρονικά, στις 18/11/2024, προκειμένου, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα

αποτελέσματα του ελέγχου.

Αναταποκρινόμενος στο ανωτέρω σημείωμα, ο προσφεύγων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, υπέβαλε στην φορολογική αρχή μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου του, στις 09.12.2024, τις με αρ. πρωτ. .... ΕΜΠ /09-12-2024 έγγραφες απόψεις-επεξηγήσεις του επί των διαπιστώσεων ελέγχου, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη, χωρίς ωστόσο να διαφοροποιήσουν την κρίση της φορολογικής αρχής, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το ύψος της φορολογικής οφειλής στα υπό κρίση φορολογικά έτη.

**Επειδή** από τα ανωτέρω εκτεθέντα είναι έκδηλο ότι η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των αναλογούντων φόρων και την επιβολή των προστίμων αξιοποίησε τα δεδομένα που προέκυψαν από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, ακολουθώντας τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 27-33 του Ν. 5104/2024.

Από το περιεχόμενο των υπομνημάτων που κατέθεσε ο προσφεύγων σε αμφότερες τις φορολογικές αρχές (Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης) συνάγεται ότι είχε στην διάθεσή του επαρκή στοιχεία, προκειμένου να αντικρούσει τα πορίσματα του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, όλο το αποδεικτικό υλικό (συμπεριλαμβανομένης της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας) ήταν ανά πάσα στιγμή διαθέσιμο και προσβάσιμο στον προσφεύγοντα, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει να υποβλήθηκε αίτημα χορήγησης αντιγράφων, κρίσιμων κατά τον ίδιο εγγράφων, που να απορρίφθηκε.

**Επειδή** ο προσφεύγων διατείνεται ότι η φορολογική αρχή παρέκαμψε τις οδηγίες της Διοίκησης, εξέτασε και αξιολόγησε μεροληπτικά τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, δεν διενήργησε ουσιαστικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και εφάρμοσε πλημμελώς έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ωστόσο, το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αξιοποίησε το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις των Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 2859/2000 (Φ.Π.Α.) , 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ο προσφεύγων στα υπό κρίση φορολογικά έτη δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών και δεν τηρούσε λογιστικά αρχεία (είτε απλογραφικά είτε διπλογραφικά) έτσι ώστε να διενεργηθούν από τη φορολογική αρχή οι αντίστοιχες ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α1293/2019, η οποία αφορά τους επιτηδευματίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή των ΠΟΛ 1067/2018 & 1124/2015, οι οποίες αφορούν τους επιτηδευματίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του αναλογούντος Φ.Π.Α δεν εφάρμοσε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, οι οποίες σε κάθε περίπτωση είναι προαιρετικές.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται,

ούτε παραβίαση των οδηγιών του ελέγχου και τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται ο προσφεύγων απορρίπτονται ως αβάσιμα.

### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

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

**Επειδή** σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον τρίτο και έκτο ισχυρισμό**

**Επειδή** με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

**Επειδή** με το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 εμπειριστатωμένα 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** στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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)».

**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 διασφαλίζει 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. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή** ο προσφεύγων κάνει λόγο για πλημμελή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, η οποία αποτελεί παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, αφού αφενός τον αποστερεί από το δικονομικό δικαίωμα αντίκρουσης, αφετέρου καθιστά αδύνατη κάθε περαιτέρω νόμιμη ουσιαστική διερεύνηση της υπό κρίση υπόθεσης και της βασιμότητας των ελεγκτικών πορισμάτων. Αρνείται δε την συμμετοχή του στην επιχειρηματική δραστηριότητα του ....., μέσω του ηλεκτρονικού καταστήματος λιανικού εμπορίου (E-shop) στην ιστοσελίδα «.....», υποστηρίζοντας ότι η μοναδική του εμπλοκή συνίσταται στην παραχώρηση, χωρίς αντάλλαγμα, προς διευκόλυνση και εξυπηρέτηση του ....., του κωδικού που υπήρχε ήδη στο όνομά του στην εταιρεία ΕΛΤΑ Α.Ε. Περαιτέρω διατείνεται ότι μόνο ο .....και τα πρόσωπα που δρούσαν κατ' εντολή αυτού εισέπρατταν τα ποσά των αντικαταβολών προς ίδιον όφελος και εξυπηρετώντας την επιχείρηση.

Προς επίρρωση των εν λόγω ισχυρισμών ο προσφεύγων με τα με αρ. ID ...../14.02.2025 και με αρ. πρωτ. ....ΕΙ2025ΕΜΠ/13.05.2025 συμπληρωματικά υπομνήματα συνυπέβαλε πλήθος συμπληρωματικών στοιχείων τα οποία αναπέμφθηκαν στο σύνολό τους στο 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προς αξιολόγηση με την υπ' αρ. ....2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

**Επειδή** η φορολογική αρχή, μετά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε βάσει των ανωτέρω στοιχείων, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης, απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος: Ειδικότερα στην από .....2025 έκθεση επανελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω αναπομπής της υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

**«...5.2 Κρίση του ελέγχου επί των προσκομιζόμενων στοιχείων**

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, λόγω της προσκόμισης των ανωτέρω στοιχείων, έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Αρχικά θα πρέπει να επισημανθεί ότι από τα προσκομιζόμενα «νέα» στοιχεία, όπως επικαλείται ο ελεγχόμενος, σχεδόν όλα είχαν προσκομιστεί στην αρχική ελεγκτική Υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), οπότε είχαν ήδη εξεταστεί και ληφθεί υπόψη από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο. Επιπλέον τα στοιχεία αυτά ήταν σε γνώση και της δικής μας Υπηρεσίας, αφού περιλαμβάνονταν στον οπτικό δίσκο (CD) που διαβιβάστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας. Ειδικότερα στο CD περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων:

- 8 φάκελοι με 2.502 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων .....με Α.Φ.Μ. .... και .....με Α.Φ.Μ. .... σε μορφή pdf,
- ένα αρχείο pdf με 6.741 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των προαναφερόμενων επιχειρήσεων,
- Κατάσταση (σε μορφή pdf και με αρ. σελίδων 171) που περιείχε 4 στήλες με τίτλους Παραλήπτης, barcode, Ταχυδρομική επιταγή, Αριθμός παραστατικού,
- ένορκες βεβαιώσεις, όπως αυτές παρατίθενται στον παραπάνω πίνακα,
- ένα αρχείο pdf 268 σελίδων που περιείχε εκτυπώσεις παραγγελιών και φορολογικών στοιχείων, όμοιων με εκείνων που προσκόμισε με το συμπληρωματικό του υπόμνημα,
- ένα αρχείο pdf 436 σελίδων που περιείχε εκτυπώσεις παραγγελιών και φορολογικών στοιχείων,
- ένα αρχείο pdf 192 σελίδων που περιείχε εκτυπώσεις παραγγελιών και φορολογικών στοιχείων,
- ένα αρχείο pdf που περιείχε 31 αποδείξεις είσπραξης μετρητών – επιταγών,
- 37 ταχυδρομικές επιταγές αντικαταβολής,
- το ιδιωτικό συμφωνητικό παραχώρησης του κωδικού ΕΛ.ΤΑ.

Επομένως από τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος στη Δ.Ε.Δ μόνο τα συνοδευτικά δελτία ταχυμεταφοράς από τα ΕΛ.ΤΑ. COURIER σε ηλεκτρονική μορφή (σε μορφή pdf) δεν είχε στη διάθεσή του η φορολογική αρχή, όμως τα δεδομένα των δελτίων αυτών ήταν διαθέσιμα,

αφού το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας τα είχε ζητήσει από την ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. και τα είχε συγκεντρωμένα σε μορφή excel. Οπότε, ουσιαστικά, όλα τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από την προαναφερόμενη ελεγκτική Υπηρεσία.

Η δε κατάσταση με την οποία συσχετίζονταν τα στοιχεία των δελτίων ταχυμεταφοράς με τα στοιχεία των φορολογικών στοιχείων είναι ακριβώς η ίδια με εκείνες που προσκόμισε τόσο στην αρχική Υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας) όσο και στο 1ο συμπληρωματικό υπόμνημα προς τη Δ.Ε.Δ., με τη μόνη διαφορά ότι έχουν χρωματιστεί κάποιες γραμμές, λόγω πλήρους ταυτοποίησης, όπως ο ίδιος αναφέρει. Τα δεδομένα δηλαδή των καταστάσεων δε διαφέρουν.

Συνεπώς ο ελεγχόμενος είχε αναπτύξει τους ίδιους ισχυρισμούς προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, προσκομίζοντας όμοια αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία η εν λόγω Υπηρεσία, μετά από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, απέρριψε.

Παρ' όλα αυτά ο παρών έλεγχος επανεξέτασε, ως όφειλε, τα προσκομιζόμενα στοιχεία και κατέληξε στα εξής:

#### **5.2.1 Αντιπαραβολή δελτίων ταχυμεταφοράς και φορολογικών στοιχείων**

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου το σύνολο των 8.441 πωλήσεων/ ταχυμεταφορών, που πραγματοποιήθηκαν με χρήση του κωδικού του στα ΕΛ.ΤΑ., αφορούν αποκλειστικά την εμπορική δραστηριότητα του .....

Προς απόδειξη των λεγομένων του προσκόμισε κατάσταση, με την οποία συσχέτισε το barcode του δελτίου ταχυμεταφοράς (voucher), την ταχυδρομική επιταγή αντικαταβολής, τον παραλήπτη της αποστολής και τον αριθμό του φορολογικού στοιχείου που εκδόθηκε είτε από την επιχείρηση .....με Α.Φ.Μ. .... είτε από την εταιρεία .....με Α.Φ.Μ. .... Δεδομένου ότι οι εγγραφές της κατάστασης ήταν συνολικά 8.441, ο έλεγχος έκανε αντιπαραβολή των δεδομένων ορισμένων voucher και φορολογικών στοιχείων συγκρίνοντας την τιμή που αναγράφονταν στο δελτίο ταχυμεταφοράς ως ποσό αντικαταβολής και την τελική αξία του φορολογικού στοιχείου.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται η εν λόγω κατάσταση με πρόσθετες στήλες που περιέχουν την αξία του voucher και την αξία του φορολογικού στοιχείου. Από τη μελέτη του πίνακα προκύπτει ότι το ποσό που εμφανίζεται στα δελτία ταχυμεταφοράς- voucher (πρόκειται για το τελικό ποσό που οφείλει να καταβάλλει ο παραλήπτης-ποσό αντικαταβολής) διαφέρει από το ποσό του φορολογικού στοιχείου που εκδόθηκε και που σύμφωνα με τον ελεγχόμενο αφορά την εκάστοτε αποστολή. Επισημαίνεται ότι οι ακόλουθες εγγραφές αφορούν αποστολές, για τις οποίες ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι ταυτοποιούνται απόλυτα.

| α/α | ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ | BARCODE | ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ<br>ΕΠΙΤΑΓΗ | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ |       | ΑΞΙΑ<br>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΞΙΑ ΣΤΟ<br>VOUCHER |
|-----|------------|---------|------------------------|-------------------------|-------|----------------------|---------------------|
| 9   | .....      | .....   | .....                  | ΑΛΠ                     | ..... | 48,40                | 48,60               |
| 10  | .....      | .....   | .....                  | ΑΛΠ                     | ..... | 48,40                | 48,60               |
| 11  | .....      | .....   | .....                  | ΑΛΠ                     | ..... | 48,40                | 48,60               |

|      |       |       |       |     |       |       |       |
|------|-------|-------|-------|-----|-------|-------|-------|
| 18   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 13   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 15   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 12   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 19   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 21   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 22   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 24   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 26   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 27   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 30   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 48,60 |
| 46   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 28,40 |
| 53   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,70 | 46,70 |
| 70   | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 32,70 | 30,90 |
| 119  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 30,00 | 30,90 |
| 354  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 29,40 | 29,20 |
| 397  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,76 | 40,88 |
| 506  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 56,40 | 58,60 |
| 503  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 58,40 | 58,60 |
| 576  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 40,88 |
| 601  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 41,02 |
| 610  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,22 | 41,02 |
| 607  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 40,88 |
| 651  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 40,88 |
| 671  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 49,80 | 41,02 |
| 679  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 40,88 |
| 731  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 49,80 | 40,88 |
| 757  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,90 | 40,88 |
| 761  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,00 | 41,02 |
| 765  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 40,88 |
| 802  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 49,80 | 44,80 |
| 842  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 41,02 |
| 881  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,22 | 41,02 |
| 882  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80 | 40,88 |
| 899  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 39,75 |
| 914  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 40,88 |
| 917  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 40,88 |
| 984  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 997  | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 43,40 | 44,80 |
| 1016 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 41,02 |
| 1043 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 89,60 | 85,82 |
| 1029 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 46,70 | 44,80 |
| 1049 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 43,40 | 44,80 |
| 1140 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 1148 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,88 | 44,80 |

|      |       |       |       |     |       |       |       |
|------|-------|-------|-------|-----|-------|-------|-------|
| 1177 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 43,40 | 44,80 |
| 1182 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 43,40 | 44,80 |
| 1193 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 44,80 |
| 1233 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 1234 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 1272 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 44,80 |
| 1273 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80 | 40,88 |
| 1290 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 44,80 |
| 1315 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,35 | 44,80 |
| 1350 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 41,02 |
| 1377 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 44,80 |
| 1362 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 44,80 |
| 1365 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 89,60 | 89,42 |
| 1366 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 44,80 |
| 1384 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80 | 48,40 |
| 1435 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 48,40 |
| 1473 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 1475 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 19,90 |
| 1479 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,75 | 40,88 |
| 1480 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 49,75 | 44,80 |
| 1485 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 44,80 |
| 1496 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 49,75 | 44,80 |
| 1528 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 44,80 |
| 1549 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 44,80 |
| 1555 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 43,40 | 41,02 |
| 1589 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 40,88 |
| 1601 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,48 | 39,75 |
| 1798 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,00 | 41,02 |
| 1846 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 39,75 |
| 1889 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 38,35 |
| 1897 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,90 | 40,88 |
| 1906 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,00 | 41,02 |
| 1935 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 39,75 |
| 1940 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,00 | 41,02 |
| 1944 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,40 | 38,35 |
| 1951 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,00 | 41,02 |
| 1954 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,70 | 44,80 |
| 1966 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,35 | 44,80 |
| 1971 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 38,40 | 38,35 |
| 1988 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 2020 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80 | 48,40 |
| 2026 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 41,70 |
| 2036 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40 | 44,80 |
| 2045 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 40,88 | 44,80 |
| 2065 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02 | 44,80 |

|      |       |       |       |     |       |        |       |
|------|-------|-------|-------|-----|-------|--------|-------|
| 2098 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 59,95 |
| 2103 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2109 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 41,02 |
| 2123 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2143 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2159 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2195 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2197 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2207 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2246 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80  | 48,40 |
| 2268 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80  | 41,02 |
| 2291 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 64,70  | 59,95 |
| 2314 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 89,60  | 93,20 |
| 2317 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 89,60  | 85,82 |
| 2351 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80  | 54,80 |
| 2360 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02  | 38,35 |
| 2434 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 54,08  | 54,80 |
| 2481 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80  | 48,40 |
| 2495 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2523 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 59,90  | 54,80 |
| 2528 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2529 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2598 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2671 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2665 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 5,00   | 7,50  |
| 2667 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 44,80  | 54,80 |
| 2693 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 39,40  | 39,48 |
| 2718 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 45,00  | 44,80 |
| 2746 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 54,80  | 75,00 |
| 2841 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2845 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 44,80 |
| 2870 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 53,35  | 48,40 |
| 2890 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 41,02  | 40,88 |
| 2916 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 66,40  | 54,80 |
| 2917 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 109,60 | 54,80 |
| 3109 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 54,40  | 54,80 |
| 3134 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 59,75  | 54,80 |
| 3137 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 59,75  | 54,80 |
| 3170 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 54,80 |
| 3245 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 54,80 |
| 3240 | ..... | ..... | ..... | АЛП | ..... | 48,40  | 54,80 |

Παράλληλα από δειγματοληπτικό έλεγχο των προσκομιζόμενων στοιχείων διαπιστώθηκαν ανακολουθίες στην ημερομηνία και ώρα έκδοσης του δελτίου ταχυμεταφοράς και του επικαλούμενου ως συσχετιζόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα:

- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε στις 05/11/2018 και ώρα 12:22 με ποσό αντικαταβολής 48,60€ ενώ το επικαλούμενο φορολογικό στοιχείο με αρ. ...., που συσχέτισε ο ελεγχόμενος στην κατάστασή του εκδόθηκε στις 05/11/2018 και ώρα 18:44, κατόπιν δηλαδή της αποστολής και με διαφορετικό ποσό 48,40€.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε 05/11/2018 και ώρα 12:22 με αναγραφόμενο ποσό 48,60€ ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε εκ των υστέρων στις 05/11/2018 και ώρα 18:43 με ποσό 48,40€.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε 19/06/2020 και ώρα 09:59, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ..... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε εκ των υστέρων στις 22/06/2020 και ώρα 10:45.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε 23/01/2019 και ώρα 10:47 με αναγραφόμενο ποσό 29,20€, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε δύο μέρες πριν, στις 21/01/2019 και ώρα 11:24 με ποσό 29,40€.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε 23/01/2019 και ώρα 10:47, σχεδόν ταυτόχρονα με το αναφερόμενο στο προηγούμενο εδάφιο, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε νωρίτερα στις 21/01/2019 και ώρα 12:01.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC .....GR εκδόθηκε 21/01/2020 και ώρα 12:16, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε την επόμενη ημέρα στις 22/01/2020 και ώρα 10:53.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC.....GR εκδόθηκε 21/01/2020 και ώρα 12:16, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε την προηγούμενη ημέρα στις 20/01/2020 και ώρα 14:15.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC.....GR εκδόθηκε 08/05/2019 και ώρα 11:21, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε την επόμενη ημέρα στις 09/05/2019 και ώρα 11:08.
- το δελτίο ταχυμεταφοράς με barcode WC.....GR εκδόθηκε 08/05/2019 και ώρα 11:21 με αναγραφόμενο ποσό 41,02€, ενώ το φορολογικό στοιχείο με αρ. .... που συσχέτισε ο ελεγχόμενος εκδόθηκε την επόμενη ημέρα, στις 09/05/2019 και ώρα 11:08 με ποσό 38,22€.

**Πέραν των ανωτέρω και προς ενίσχυση και επιβεβαίωση των διαπιστώσεων του ο παρών έλεγχος παραθέτει και επιπλέον παραδείγματα, όπως αυτά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας:**

«...Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 1970, ύψους 79,50€ που εκδόθηκε στις 20/07/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε

από τα ΕΛΤΑ Courier (.....ΕΞ2023ΕΜΠ-18/09/2023) διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 69€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020. Επομένως, **συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 1969, ύψους 26€ που εκδόθηκε στις 20/07/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 34,50€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020. Επομένως, **συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 1969, ύψους 26€ που εκδόθηκε στις 20/07/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 34,50€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020. Επομένως, **συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 1963, ύψους 39,90€ που εκδόθηκε στις 20/07/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 34,50€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020. Επομένως, **συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 2885, ύψους 48,40€ που εκδόθηκε στις 29/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 34,75€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 30/09/2020. Επομένως, **συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 2863, ύψους 39,90€ που εκδόθηκε στις 29/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 54,80€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 30/09/2020.

**Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 2864, ύψους 154,95€ που εκδόθηκε στις 29/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 58,40€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 02/10/2020. **Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 2874, ύψους 76,90€ που εκδόθηκε στις 29/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 54,80€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 02/10/2020. **Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 3101, ύψους 4,50€ που εκδόθηκε στις 21/10/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 73,90€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 19/10/2020. **Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 3102, ύψους 16€ που εκδόθηκε στις 21/10/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 29,5€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 21/10/2020. **Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη δεν αντιστοιχεί στην αποστολή με αντικαταβολή και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.».**

Με βάση τις ως άνω αντιπαραβολές που έγιναν τόσο από τους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, όσο και από τη δική μας Υπηρεσία, ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι για τις αποστολές που έγιναν με τον κωδικό του εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις .....με Α.Φ.Μ. .... και .....με Α.Φ.Μ. ...., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επιπρόσθετα και προς ενίσχυση της τεκμηρίωσης των ισχυρισμών του ο ελεγχόμενος προσκόμισε εκτυπώσεις παραγγελιών από την ιστοσελίδα- e-shop <https://.....>, όπου

αναγράφονται το όνομα και η διεύθυνση του παραλήπτη, ωστόσο ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τη λήψη παραγγελιών και είναι προφανές ότι τα στοιχεία των παραγγελιών θα συμφωνούν με τα στοιχεία του voucher. **Το ζήτημα είναι αν για τις συγκεκριμένες αποστολές εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία και αυτό δεν απεδείχθη, αφού τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία φέρουν μόνο την ένδειξη «Πελάτης Λιανικής» και δεν αναγράφουν ονοματεπώνυμο ή διεύθυνση παραλήπτη. Αντίστοιχα τα δελτία ταχυμεταφοράς (voucher) δεν αναγράφουν τον Α.Φ.Μ. και την επωνυμία της πωλήτριας επιχείρησης, ώστε να υπάρχει ασφαλής ταυτοποίηση και συσχέτιση των συναλλαγών.**

**Από τη συχνότητα έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης των δύο επιχειρήσεων (.....και .....), αλλά και από το γεγονός ότι οι αξίες και τα είδη των αγαθών κατά το μεγαλύτερο μέρος ταυτίζονται, δεν μπορεί να αποδειχθεί πέραν πάσης αμφιβολίας και με πλήρη βεβαιότητα ότι για τις αποστολές με τον κωδικό του ελεγχόμενου εκδόθηκαν τα προσκομιζόμενα παραστατικά.**

Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, «...στα απαντητικά υπομνήματα του ελεγχόμενου καθώς και στις ένορκες βεβαιώσεις αναφέρεται πως χρησιμοποιήθηκε ο κωδικός Ελτα Courier του .....από το .....προκειμένου να μπορούν να διαχωρισθούν οι πωλήσεις ηλεκτρονικών ειδών από τα προϊόντα ένδυσης. Πάρα ταύτα, τα φορολογικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν αφορούν και ηλεκτρονικά είδη και είδη ένδυσης. **Ευλόγως συνάγεται η διαπίστωση, πως, καθώς δεν αναφέρονται η διεύθυνση και το τηλέφωνο του παραλήπτη της παραγγελίας στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν κοινά χαρακτηριστικά (ημερομηνία έκδοσης ή/και ποσό) με τις αποστολές που έγιναν με αντικαταβολή τα οποία θα μπορούσαν να αντιστοιχούν και σε πωλήσεις με αντικαταβολή των εταιρειών .....με ΑΦΜ ..... & ..... με ΑΦΜ .....**

Προς εξέταση τούτων και βάσει των εντολών ελέγχου (..../527591 & ..... ) παρελήφθησαν από τα ΕΛΤΑ Courier (αρ. πρωτ. .... /8-8-24 & .....5-8-24) τα αντίστοιχα στοιχεία των αντικαταβολών που έχουν αποσταλεί κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου από τους κωδικούς του ..... με ΑΦΜ ..... & ..... με ΑΦΜ ..... Όπως διαπιστώθηκε πλήθος εκ των προσκομισθεισών αποδείξεων λόγω ταύτισης ημερομηνίας και ποσού είναι πιθανότερο να αντιστοιχεί σε αντικαταβολές που πραγματοποιήθηκαν από τους κωδικούς των επιχειρήσεων ..... με ΑΦΜ ..... & ..... με ΑΦΜ ..... και όχι σε αποστολές που έγιναν από το κωδικό του .....λ.».

Παρακάτω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα<sup>1</sup> που επιβεβαιώνουν τα ως άνω αναφερόμενα:

---

<sup>1</sup> Απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας.

«...I. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α ....., ύψους 18,60€ που εκδόθηκε στις 20/07/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 29,75€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχει πραγματοποιηθεί αποστολή ύψους 18,60€ με barcode WY.....GR και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/07/2020 από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί στην αποστολή που έγινε από τον κωδικό της επιχείρησης ..... μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

II. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α ....., ύψους 69,75€ που εκδόθηκε στις 17/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 54,80€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 17/09/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχει πραγματοποιηθεί αποστολή ύψους 69,75€ με barcode WY..... και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 17/09/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί στην αποστολή που έγινε από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

III. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC ..... GR αφορά στην απόδειξη α/α .., ύψους 44,80€ που εκδόθηκε στις 16/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 54,8€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 17/09/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχουν πραγματοποιηθεί 18 αποστολές ύψους 44,80€ (με barcodes: ..... ) και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 16/09/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί σε μία ισόποσες από τις αποστολές που έγιναν από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

IV. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α ....., ύψους 44,80€ που εκδόθηκε στις 16/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με

αντικαταβολή συνολικού ύψους 54,8€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 17/09/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχουν πραγματοποιηθεί 18 αποστολές ύψους 44,80€ (με barcodes: ..... και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 16/09/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί σε μία από τις αποστολές που έγιναν από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

V. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α ..... ύψους 69,75€ που εκδόθηκε στις 16/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 34,50€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 20/09/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχει πραγματοποιηθεί αποστολή ύψους 69,85€ με barcode WY.....GR και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 16/09/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί στην αποστολή που έγινε από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

VI. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α ....., ύψους 59,95€ που εκδόθηκε στις 16/09/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 39,40€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 21/09/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχουν πραγματοποιηθεί 4 αποστολές ύψους 59,95€ (με barcodes: WY.....GR, WY.....GR, WY.....GR, WY.....GR) και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 16/09/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί σε μία από τις αποστολές που έγιναν από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

VII. Σύμφωνα με το αρχείο «αντιστοίχιση αποδείξεων» που προσκομίσθηκε με το συμπληρωματικό απαντητικό υπόμνημα η αποστολή με barcode WC.....GR αφορά στην απόδειξη α/α 3098, ύψους 44,80€ που εκδόθηκε στις 21/10/2020. Από τα στοιχεία που λάβαμε από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνουμε πως το συγκεκριμένο barcode αφορά αποστολή με αντικαταβολή συνολικού ύψους 39,40€ με ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 21/10/2020. Παράλληλα από τα στοιχεία που έχουμε λάβει από τα ΕΛΤΑ Courier διαπιστώνεται πως έχει πραγματοποιηθεί αποστολή ύψους 44,80€ με barcode WY.....GR και ημερομηνία

παραλαβής από τα ΕΛΤΑ COURIER 21/10/2020 από την επιχείρηση .....με ΑΦΜ ..... Επομένως, συνάγεται η διαπίστωση ότι η συγκεκριμένη απόδειξη αντιστοιχεί στην αποστολή που έγινε από τον κωδικό της επιχείρησης .....μέσω ΕΛΤΑ Courier και όχι σε αυτήν που έγινε από τον κωδικό του .....και ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.».

Από τις προαναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι, σε ορισμένα φορολογικά στοιχεία αντιστοιχούσαν άλλα δελτία ταχυμεταφοράς (με τους κωδικούς των συγκεκριμένων επιχειρήσεων) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι για τις αποστολές που έγιναν με τον κωδικό του εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις .....με Α.Φ.Μ. .... και .....με Α.Φ.Μ. ...., απορρίπτεται.

**Επισημαίνεται ότι σε αρκετές περιπτώσεις ταυτίζονταν τόσο οι ημερομηνίες έκδοσης του δελτίου ταχυμεταφοράς και του αντιστοιχιζόμενου από τον ελεγχόμενο φορολογικού στοιχείου όσο και τα ποσά τους, ωστόσο τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία φέρουν μόνο την ένδειξη «Πελάτης Λιανικής» και δεν αναγράφουν ονοματεπώνυμο ή διεύθυνση παραλήπτη. Αντίστοιχα τα δελτία ταχυμεταφοράς (voucher) δεν αναγράφουν τον Α.Φ.Μ. και την επωνυμία της πωλήτριας επιχείρησης, ώστε να υπάρχει ασφαλής ταυτοποίηση και συσχέτιση των συναλλαγών.**

Από τα στοιχεία που είχαμε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας αναφορικά με τις αποστολές που έκαναν οι επιχειρήσεις .....και .....με τους δικούς τους κωδικούς διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Σύμφωνα με την κατάσταση που προσκόμισε ο ελεγχόμενος το δελτίο ταχυμεταφοράς που εκδόθηκε στις 20/01/2020 με barcode WC.....GR και ποσό αντικαταβολής 44,80€, αντιστοιχεί στο φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης «.....» με αρ. .... αξίας 44,80€ που εκδόθηκε στις 20/01/2020. Από τα στοιχεία των ΕΛΤΑ Courier διαπιστώθηκε ότι έχουν πραγματοποιηθεί από την συγκεκριμένη επιχείρηση τέσσερις (4) αποστολές, ποσού 44,80€ η καθεμιά, με barcodes ZO.....GR, ZO.....GR, ZO.....GR και ZO.....GR και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ 20/01/2020. Συνεπώς το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί σε μία από τις τέσσερις αποστολές και όχι σε αυτή που έγινε με τον κωδικό του ελεγχόμενου.

2) Σύμφωνα με την κατάσταση που προσκόμισε ο ελεγχόμενος το δελτίο ταχυμεταφοράς που εκδόθηκε στις 21/01/2020, με barcode WC.....GR και ποσό αντικαταβολής 48,40€, αντιστοιχεί στο φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης «.....» με αρ. ...., αξίας 48,40€ που εκδόθηκε στις 22/01/2020 (μία μέρα μετά από το επικαλούμενο voucher). Από τα στοιχεία των ΕΛΤΑ Courier διαπιστώθηκε ότι έχει πραγματοποιηθεί από την συγκεκριμένη επιχείρηση μία (1) αποστολή, ποσού 48,40€, με barcode ZO.....GR και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ 23/01/2020. Συνεπώς το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη αποστολή και όχι σε αυτή που έγινε με τον κωδικό του ελεγχόμενου.

3) Σύμφωνα με την κατάσταση που προσκόμισε ο ελεγχόμενος το δελτίο ταχυμεταφοράς που εκδόθηκε στις 23/09/2019, με barcode WC.....GR και ποσό αντικαταβολής 44,80€, αντιστοιχεί

στο φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης «.....» με αρ. ...., αξίας 44,80€ που εκδόθηκε στις 23/09/2019. Από τα στοιχεία της ACS Courier διαπιστώθηκε ότι έχει πραγματοποιηθεί από την συγκεκριμένη επιχείρηση μία (1) αποστολή, ποσού 44,80€, με barcode .....και ημερομηνία παραλαβής από την ACS 23/09/2019. Συνεπώς το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη αποστολή και όχι σε αυτή που έγινε με τον κωδικό του ελεγχόμενου.

4) Σύμφωνα με την κατάσταση που προσκόμισε ο ελεγχόμενος το δελτίο ταχυμεταφοράς που εκδόθηκε στις 15/05/2019, με barcode WC.....GR και ποσό αντικαταβολής 40,88€, αντιστοιχεί στο φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης «.....» με αρ. ...., αξίας 41,02€ που εκδόθηκε στις 15/05/2019. Από τα στοιχεία των ΕΛΤΑ Courier διαπιστώθηκε ότι έχει πραγματοποιηθεί από τη συγκεκριμένη επιχείρηση μία (1) αποστολή, ποσού 44,80€, με barcode ZO.....GR και ημερομηνία παραλαβής από τα ΕΛΤΑ 17/05/2019. Συνεπώς το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη αποστολή, αφού συμφωνεί και το ποσό και όχι σε αυτή που έγινε με τον κωδικό του ελεγχόμενου.

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις αφορούν αποστολές που χαρακτηρίστηκαν από τον ελεγχόμενο ως πλήρως ταυτοποιημένες.

### **5.2.2 Έρευνα στο διαδίκτυο**

Από την έρευνα που διεξήγαγαν οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας διαπιστώθηκε πως, καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων, στην επίσημη ιστοσελίδα του site/ e-shop <https://.....>, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για τις επίμαχες πωλήσεις, ο ελεγχόμενος αναφέρεται μαζί με τους ..... ως «εμπνευστής και δημιουργός του brand».

Αναλυτικότερα, ανακτήθηκε μέσω της ιστοσελίδας [web.archive.gov](http://web.archive.gov), στιγμιότυπο με την ακριβή εικόνα της ανωτέρω ιστοσελίδας στις 27/09/2020. Στο link <https://...../pages/instashop> παρουσιάζεται το brand και αναφέρεται «...Οι εμπνευστές και δημιουργοί του brand είναι ο ..... ο ..... και ο .....». Η σχετική φωτογραφία και περιγραφή παραμένουν ίδια καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και έως και τον Ιανουάριο 2024. Σε μεταγενέστερη της κλήσης παροχής διευκρινίσεων από το Σ.Δ.Ο.Ε Μακεδονίας (22/01/2024) ημερομηνία, η εικόνα και η περιγραφή μεταβάλλονται ώστε να αναφέρονται μόνο οι .....& ..... ως εμπνευστές και δημιουργοί. Επίσης στην ιστοσελίδα <https://...../>, σε αποτύπωση στιγμιότυπου από το έτος 2022 υπάρχει φωτογραφία με τα 3 ανωτέρω πρόσωπα.

Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας διαπίστωσε πως ο ελεγχόμενος συμμετείχε ενεργά στο προφίλ της ανωτέρω επιχείρησης στο κοινωνικό δίκτυο Facebook, στο οποίο έχει εντοπισθεί πληθώρα φωτογραφιών του ελεγχόμενου (περισσότερες από 60) διαφημίζοντας τα πωλούμενα ρούχα και αξεσουάρ.

### **5.2.3 Σχετικά με την κατοχή και χρήση κωδικού ΕΛ.ΤΑ.**

Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος αρχικά στις 30/10/2018 και εν συνεχεία στις 27/06/2019 υπέγραψε έντυπο προσφοράς και αποδοχής με το πρακτορείο ταχυμεταφορών ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. του ..... με Α.Φ.Μ. ....και έλαβε κωδικό πελάτη στο όνομά του από την εταιρία ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε., ενώ, όπως διαπιστώθηκε, δεν είχε ενεργή ατομική επιχείρηση, ούτε συμμετείχε σε άλλα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με διάφορα καταστήματα της ΕΛΤΑ ΑΕ, πληροφορηθήκαμε ότι, προκειμένου ένα πρόσωπο, ανεξάρτητα αν είναι επιτηδευματίας ή όχι, να λάβει κωδικό πελάτη και να λαμβάνει κάποιες εκπτώσεις (τιμές χονδρικής), πρέπει να πραγματοποιεί τουλάχιστον δέκα αποστολές τον μήνα. Σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική ένα φυσικό πρόσωπο και μη επιτηδευματίας, όπως δηλώνει ο ελεγχόμενος, δε δικαιολογείται να πραγματοποιεί μηνιαίως τέτοιο αριθμό αποστολών οπότε και δεν χρειάζεται να λάβει κωδικό και κατ' επέκταση να τύχει ειδικής τιμής.

Αλλωστε, αν οι συναλλαγές αφορούσαν αποκλειστικά τη δραστηριότητα του κ. .... θα μπορούσε κάλλιστα ο τελευταίος, αφού ήταν πελάτης της ΕΛΤΑ ΑΕ και είχε ήδη, όπως αναφέρει στην ένορκη βεβαίωσή του, κωδικό πελάτη να λάβει έναν υποκωδικό για να μπορεί να διαχωρίζει τις αποστολές του και να επωφελείται των εκπτώσεων. Εξάλλου, η επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ήταν γνωστή στον ιδιοκτήτη του συγκεκριμένου καταστήματος ΕΛΤΑ COURIER στην ..... σύμφωνα με την ένορκη βεβαίωσή του και, επομένως, δεν θα ήταν δύσκολο να τύχει καλύτερης τιμολόγησης. Μάλιστα, ο κ. ...., γνώριζε τον κ. ...., αφού το 2024, όπως προκύπτει από την έρευνα στο υποσύστημα Μητρώου του Ο.Π.Σ. TAXIS, συνέστησε μια εταιρεία με τον αδερφό του, ..... και άλλη μια με τον θείο του (..... αδερφό της μητέρας του, .....).

Αντ' αυτού ο ελεγχόμενος παραχώρησε με ιδιωτικό συμφωνητικό την αποκλειστική χρήση του κωδικού του στον κ. ...., γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του ότι τον συγκεκριμένο κωδικό χρησιμοποιούσε και η εταιρεία .....με Α.Φ.Μ. ...., με την οποία δεν υπέγραψε σχετικό συμφωνητικό και παρ' όλα αυτά συσχέτισε αποστολές με φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η συγκεκριμένη εταιρεία.

#### **5.2.4 Σχετικά με την είσπραξη των αντικαταβολών**

Οι επίμαχες πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2021 συνολικού ύψους 419.942,22€ προέρχονται από 8.441 αντικαταβολές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με χρήση του προσωπικού κωδικού του ελεγχόμενου. Η είσπραξη του ποσού της αντικαταβολής γινόταν μέσω ταχυδρομικών επιταγών στο όνομα του ελεγχόμενου. Οι ταχυδρομικές επιταγές εισπράχθηκαν για λογαριασμό του ιδίου του ελεγχόμενου κυρίως από τρίτους είτε μέσω εξουσιοδοτήσεων είτε μέσω πληρεξουσίου με τα οποία διόριζε πληρεξούσιους, αντιπροσώπους και αντικλήτους του τους α) ..... του ....., β) .....του ....., γ) ..... του ..... και τους έδινε την εντολή, την πληρεξουσιότητα και το δικαίωμα, να ενεργούν είτε από κοινού είτε ο καθένας χωριστά στο όνομα και για λογαριασμό του και να τον εκπροσωπούν στα ΕΛΤΑ σε

οποιαδήποτε υπηρεσία τους και να εισπράττουν οποιοδήποτε ποσό δικαιούνται από αντικαταβολές χρημάτων ή οποιαδήποτε άλλη αιτία, υπογράφοντας κάθε έγγραφο, αιτήσεις, δηλώσεις ακόμη και υπεύθυνες σύμφωνα με το Ν.1599/86 κ.λπ. και εξοφλώντας επιταγές. Γενικά να ενεργούν και κάθε τι άλλο που δεν αναφέρεται εδώ αλλά είναι απαραίτητο για να εκτελεσθούν οι παραπάνω εντολές. Μάλιστα δηλώνει ότι εγκρίνει και αναγνωρίζει από τώρα όλες τις πράξεις και ενέργειες των πληρεξουσίων του τις σχετικές με τις παραπάνω εντολές ως νόμιμες, έγκυρες, απρόσβλητες και νομικά δεσμεύουσες αυτόν.

Κατόπιν αυτών καθίσταται σαφές πως ο ελεγχόμενος είχε γνώση της συγκεκριμένης δραστηριότητας, ενεπλάκη άμεσα σ' αυτή, καθώς άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση αυτής από κοινού με τον ..... (ΑΦΜ .....), συνάπτοντας ιδιωτικά συμφωνητικά και πληρεξούσια έγγραφα.

Εξάλλου, όπως διαπιστώθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας ο .....με Α.Φ.Μ. .... δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να δικαιολογήσει τα ποσά που προέκυψαν από τον έλεγχο καθόσον, βάσει των εντολών ελέγχου .....& ....., το άθροισμα των εισπράξεων του ..... στο Α.Φ.Μ. του ίδιου (α. τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από τις αποστολές μέσω ΕΛΤΑ COURIER οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το κωδικό του ίδιου του ..... με ΑΦΜ ....., β. τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από τις λοιπές εταιρίες αντικαταβολών, γ. τα ποσά που έχουν εισπραχθεί ιδρύματα πληρωμών καθώς και δ. οι πρωτογενείς καταθέσεις του ίδιου του .....)

υπερβαίνει τα δηλωθέντα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας του.

## **6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

α) το γεγονός ότι τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας.

β) το γεγονός ότι από τη αντιπαραβολή των δεδομένων των προσκομιζόμενων στοιχείων διαπιστώθηκαν ανακολουθίες, που ενισχύουν την κρίση του ελέγχου ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων .....με Α.Φ.Μ. .... και .....με Α.Φ.Μ. .... δεν σχετίζονται με τις αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με τον κωδικό του ελεγχόμενου,

γ) το γεγονός ότι τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία φέρουν μόνο την ένδειξη «Πελάτης Λιανικής» και δεν αναγράφουν ονοματεπώνυμο ή διεύθυνση παραλήπτη ενώ αντίστοιχα τα δελτία ταχυμεταφοράς (voucher) δεν αναγράφουν τον Α.Φ.Μ. και την επωνυμία της πωλήτριας επιχείρησης, καθώς και το είδος του αγαθού που παραδόθηκε έτσι ώστε να υπάρχει ασφαλής συσχέτιση των συναλλαγών,

δ) το γεγονός ότι δε δικαιολογείται η απόκτηση κωδικού στα ΕΛ.ΤΑ. από μη επιτηδευματία, αφού προϋπόθεση είναι η αποστολή σημαντικού αριθμού αποστολών μηνιαίως,

ε) το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος προέβη σε ενέργειες που αποδεικνύουν την εμπλοκή του στη συγκεκριμένη δραστηριότητα, όπως σύναψη συμβολαίων συνεργασίας στο όνομά του με τα ΕΛ.ΤΑ, ιδιωτικού συμφωνητικού παραχώρησης του κωδικού του και πληρεξουσίου σε τρίτους, δίνοντας την εντολή, την πληρεξουσιότητα και το δικαίωμα, να ενεργούν είτε από κοινού είτε ο καθένας χωριστά στο όνομα και για λογαριασμό του και να τον εκπροσωπούν στα ΕΛΤΑ σε οποιαδήποτε υπηρεσία τους και να εισπράττουν οποιοδήποτε ποσό δικαιούνται από αντικαταβολές χρημάτων,

στ) το γεγονός ότι στην ιστοσελίδα του e-shop εμφανίζεται ως εμπνευστής και δημιουργός του brand,

**εμμένει στο πόρισμα του αρχικού ελέγχου κρίνοντας πως ο ελεγχόμενος είχε γνώση της συγκεκριμένης δραστηριότητας, ενεπλάκη άμεσα σ' αυτή, καθώς άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση αυτής από κοινού με τον ..... (ΑΦΜ .....).»**

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στις από 12.12.2024 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α, προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. και προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ, όσο και στην από .....2025 έκθεση επανελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω αναπομπής της υπόθεσης από Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης και κρίσης περί απόκρυψης εσόδων απορρίπτονται ως αναπρόδικοι.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....του ....., με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                                                                                                                         | Ποσό             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε εκατόν πενήντα τέσσερις (154) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 6.226,88€ (καθαρής αξίας 5.021,68€ πλέον Φ.Π.Α. 1.205,20€) (Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) | 602,60€          |
| Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών (Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024)                                                                                                             | 2.500,00€        |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                                                                                                                           | <b>3.102,60€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                                                                                                                                             | Ποσό              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες διακόσιες πενήντα επτά (2.257) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 98.822,20€ (καθαρής αξίας 79.695,32€ πλέον Φ.Π.Α. 19.126,88€)<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) | 9.563,44€         |
| Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024)                                                                                                                              | 2.500,00€         |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                                                                                                                                               | <b>12.063,44€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                                                                                                                                                 | Ποσό              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες τριάντα επτά (3.637) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 184.058,14€ (καθαρής αξίας 148.433,98€ πλέον Φ.Π.Α. 35.624,16€)<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) | 17.812,08€        |
| Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024)                                                                                                                                  | 2.500,00€         |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                                                                                                                                                   | <b>20.312,08€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                                                                                                                                                  | Ποσό              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δύο χιλιάδες τριακόσιες ενενήντα τρεις (2.393) περιπτώσεις συναλλαγών, συνολικής αξίας 130.835,00€ (καθαρής αξίας 105.512,10€ πλέον Φ.Π.Α. 25.322,90€)<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) | 12.661,45€        |
| Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024)                                                                                                                                   | 2.500,00€         |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                                                                                                                                                    | <b>15.161,45€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                | Ποσό      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Μη τήρηση λογιστικών αρχείων για την απεικόνιση των συναλλαγών<br>(Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 5104/2024) | 2.500,00€ |

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος παράβασης                                                                                                | Ποσό       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας,<br>(Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 10 του Κ.Φ.Δ.) | 40.639,57€ |

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                                  | Ποσό             |
|----------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 1.253,27€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 626,63€          |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>1.879,90€</b> |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                                  | Ποσό              |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 30.580,44€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 15.290,22€        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 5.315,12€         |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>51.185,78€</b> |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                                  | Ποσό              |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 58.095,35€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 29.047,68€        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>87.143,03€</b> |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                                  | Ποσό              |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 39.846,62€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 19.923,31€        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>59.769,93€</b> |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                                  | Ποσό             |
|----------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 809,49€          |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 404,75€          |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>1.214,24€</b> |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                     | Ποσό      |
|---------------------|-----------|
| Φόρος προς καταβολή | 1.205,20€ |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                     | Ποσό       |
|---------------------|------------|
| Φόρος προς καταβολή | 19.126,88€ |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                     | Ποσό       |
|---------------------|------------|
| Φόρος προς καταβολή | 35.624,16€ |

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

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

|                     | Ποσό       |
|---------------------|------------|
| Φόρος προς καταβολή | 25.322,90€ |

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

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.