



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 24/07/2025

Αριθμός: 2590

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου **ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αριθμ.:

-/31.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021,
-/31.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/31.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 9.920,71 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 του ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 4.960,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **14.881,07 €**.

Με την υπ' αριθμόν/31.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 15.455,26 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 του ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 7.727,63 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **23.182,89 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 31/03/2025 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/..../9874/17-02-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Αιτία για την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμόν/ΛΑΡ/05-06-2024 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ-Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΑΡΙΣΑΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 20/05/2024 Πληροφοριακή Έκθεση κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και η από 20/05/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της ανωτέρω Υπηρεσίας, οι οποίες αφορούσαν στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα δε με τα ανωτέρω έγγραφα, αιτία για την έκδοση των σχετικών υπ' αριθμ./..../14-06-2023 και/...../08-09-2023 εντολών ελέγχου εκ μέρους της ΥΕΔΔΕ, ήταν το σχετικό υπ' αριθμόν/2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΔΙΠΑΕΕ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα διατηρεί ηλεκτρονικό κατάστημα στην ηλεκτρονική πλατφόρμα

Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, «Την 16^η Ιουνίου 2023, ημέρα Τρίτη και ώρα 11:50πμ κλιμάκιο της Υπηρεσίας μας αποτελούμενο από τους ελεγκτές [...], διενεργώντας έλεγχο περί εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με την εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου με αριθμό/...../14-06-2023,

μεταβήκαμε στην έδρα της οντότητας επί της οδού στη Στην ανωτέρω διεύθυνση, που είναι οικία, χτυπήσαμε το κουδούνι αλλά δεν απάντησε κανείς. Επισκεφτήκαμε το χώρο ξανά μετά από 30 λεπτά με τα ίδια αποτελέσματα.

Ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμό/19-06-2023 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, ζητώντας από την οντότητα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός πέντε (5) ημερών, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία), τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (a,b,c,d,e και s.txt) από τον εν χρήσει ΦΗΜ καθώς και ηλεκτρονικό αρχείο CSV με τις παραγγελίες (orders) και τις καταθέσεις (deposits) από το ηλεκτρονικό κατάστημα για την περίοδο 01-01-2019 έως και την 31-12-2022. Η προαναφερόμενη πρόσκληση κοινοποιήθηκε στην οντότητα μέσω της εφαρμογής “e-κοινοποίηση” στις 20-06-2023 [...].

Η λογίστρια της οντότητας, κυρία, απέστειλε με ηλεκτρονικό μήνυμα (email) που πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/Λαρ/27-06-2023, τα ζητηθέντα λογιστικά βιβλία. Η προαναφερόμενη λογίστρια με νέο ηλεκτρονικό μήνυμα στις 30-06-2023 που πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/03-07-2023 μας απέστειλε τα ζητηθέντα αρχεία της ΦΤΜ, καθώς και αίτημα για παράταση της ταχθείσας προθεσμίας για την προσκόμιση των λοιπών ζητηθέντων, που εγκρίθηκε από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας, με νέα καταληκτική ημερομηνία την 17-07-2023.

Στην υπηρεσία μας, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, περιήλθε φάκελος που περιείχε μία φορητή συσκευή αποθήκευσης με το ηλεκτρονικό αρχείο CSV με τις παραγγελίες (orders) από το ηλεκτρονικό κατάστημα για την περίοδο 2021 έως 2022.

Από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας εκδόθηκε η εντολή με αριθμό/...../08-09-2023, προς τους υπογράφοντες ελεγκτές, που αφορούσε σε μερικό φορολογικό έλεγχο των προσκομισθέντων στα γραφεία της υπηρεσίας μας [...].».

Από την επεξεργασία που διενεργήθηκε, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ προέβη σε αντιπαραβολή των προσδιορισθεισών πωλήσεων με τα δηλωθέντα ποσά τόσο στη φορολογία Φ.Π.Α. όσο και στη Φορολογία Εισοδήματος. Από την εν λόγω αντιπαραβολή, δε διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α., ενώ αντιθέτως διαπιστώθηκαν διαφορές στη Φορολογία Εισοδήματος. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις ανά φορολογικό έτος:

- 2021: δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις αξίας 35.673,56 €.
- 2022: δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις αξίας 40.128,88 €.

Ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ενεργώντας στα πλαίσια της Α.1413/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περιορίστηκε στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τα ευρήματα της ΥΕΔΔΕ και καταλόγισε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη τα ανωτέρω ποσά ανά φορολογικό έτος στη φορολογία εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης που αποδέχεται το 4ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, διότι δεν αποδεικνύεται πως προκύπτουν τα επιπλέον

ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της και η φερόμενη ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων Εισοδήματος και Φ.Π.Α. που οδηγεί σε δυσβάσταχτες φορολογικές επιβαρύνσεις για την επιχείρησή της. Παρανόμως δεν ελήφθησαν υπόψη οι νομίμως υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν έγινε νέος έλεγχος στην επιχείρησή της από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χωρίς ωστόσο να βάλλει ρητώς κατά της αποδοχής των διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από την εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή ως προς το ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε Έκθεση Ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η Έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης Εκθέσεως Ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την Έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη Έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε σχετική Έκθεση (ΔΕφΘες 41/2002, ΔΦΝ 2003, σελ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής Έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994, ΣτΕ 2633/2002) δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει Έκθεση Ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη Έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την Έκθεση (βλ. ΔΕΔ/06-06-2023). Συνεπώς, το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών της φέρει η προσφεύγουσα σύμφωνα με το άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ., καθώς οι ισχυρισμοί της συνεπάγονται την αμφισβήτηση των καταλογιζόμενων σε αυτήν πράξεων προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, οπότε και πρέπει να αποδείξει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν σε επίπεδο ουσίας ή νομιμότητας προκειμένου να τροποποιηθούν ή ακυρωθούν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο έλεγχος δεν εξειδικεύει επαρκώς και ειδικώς τη μεθοδολογία που ακολούθησε προκειμένου να καταλήξει στα πορίσματά του.

Επειδή ωστόσο, στην προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ αναφέρονται επιπλέον τα εξής:

«3.2 Επεξεργασία συγκεντρωθέντος υλικού

Προκειμένου ο έλεγχος να καταλήξει στην ύπαρξη ή μη αποκρυβείσας ύλης και το ύψος αυτής εργάστηκε ως εξής:

Μετά από κατάλληλους χειρισμούς στο προσκομισθέν αρχείο των πωλήσεων μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας, ο έλεγχος δημιούργησε ένα νέο αρχείο που βρίσκεται στο συνημμένο οπτικό δίσκο με όνομα “.....” και περιέχει πέντε (5) φύλλα εργασίας.

Στο φύλλο εργασίας “παραγγελίες” φαίνονται όλες οι εκτελεσμένες παραγγελίες με όλα τους τα στοιχεία χωρισμένα σε στήλες. Ο έλεγχος έπειτα προσδιόρισε τον Φ.Π.Α. που αναλογούσε σε κάθε πώληση. Για τον προσδιορισμό λήφθηκαν υπόψη τα εξής:

α) για τις πωλήσεις εντός Ελλάδος εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α. 24%

β) για τις πωλήσεις εντός Ε.Ε. έως και 30-06-2021 εφαρμόζεται συντελεστής που ισχύει στην Ελλάδα, ήτοι 24%

γ) για τις πωλήσεις εντός Ε.Ε. από 01-07-2021 και επειδή η ελεγχόμενη οντότητα δεν δήλωσε ούτε προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την ένταξή της στην ηλεκτρονική εφαρμογή One Stop Shop (OSS) της ΑΑΔΕ, εξακολουθεί να ισχύει συντελεστής που ισχύει στην Ελλάδα, ήτοι 24%

δ) για τις πωλήσεις προς τρίτες χώρες δεν εφαρμόζεται συντελεστής Φ.Π.Α.

ε) οι πωλήσεις προς το Ηνωμένο Βασίλειο έως και την 31-12-2020 αντιμετωπίζονται ως πωλήσεις εντός Ε.Ε. ενώ από 01-01-2021 ως πωλήσεις προς τρίτες χώρες.

Στο φύλλο εργασίας “ΕΕ” φαίνονται οι πωλήσεις στην ΕΕ και κατ’ επέκταση και στην Ελλάδα, για τις οποίες όπως προαναφέρθηκε υπολογίστηκε Φ.Π.Α. 24%.

Στο φύλλο εργασίας “ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ” φαίνονται οι πωλήσεις στις τρίτες χώρες για τις οποίες όπως προαναφέρθηκε δεν υπολογίστηκε Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α				ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΣΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ					ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛ.		
	Συν. Εκροές	Ενδ. Αποκτ	Ενδ. Παραδ	ΚΑΘΑΡ ΑΞΙΑ	ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ				ΤΡΙΤΕΣ +ΕΕΚΑΘ	ΔΙΑΦ ΚΑΘ ΑΞΙΑΣ	ΑΝΑΛ. ΦΠΑ	
						ΣΥΝΟΛΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α				
ΣΤΗΛΗ 1	ΣΤΗΛΗ 2	ΣΤΗΛΗ 3	ΣΤΗΛΗ 4	ΣΤΗΛΗ 5	ΣΤΗΛΗ 6	ΣΤΗΛΗ 7	ΣΤΗΛΗ 8	ΣΤΗΛΗ 9	ΣΤΗΛΗ 10	ΣΤΗΛΗ 11	ΣΤΗΛΗ 12	
				-2-3-4			=7/1,24	=7-8	=6+8	=8-5	=11*0,24	
2 ο τριμ 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	4.935,79	0,00	0,00	0,00	4.935,79	0,00		
3 ο τριμ 2021	2.743,75	0,00	291,30	2.452,45	19.962,10	1.626,40	1.311,61	314,79	21.273,71	1.140,84		
4 ο τριμ 2021	5.668,58	0,00	0,00	5.668,58	17.167,44	879,10	708,95	170,15	17.876,39	4.959,63		
1ο τριμ 2022	3.807,50	276,84	0,00	3.530,66	25.804,13	2.197,62	1.772,27	425,35	27.635,80	1.758,39		
2ο τριμ 2022	15.501,59	0,00	0,00	15.501,59	14.061,93	3.197,65	2.578,75	618,90	16.640,68	12.922,84		
3ο τριμ 2022	3.554,51	0,00	0,00	3.554,51	13.806,85	1.487,16	1.199,32	287,84	15.006,17	2.355,19		
4ο τριμ 2022	5.997,67	0,00	0,00	5.997,67	8.449,53	1.251,25	1.009,07	242,18	9.458,60	4.988,60		
ΣΥΝΟΛΟ	37.273,60	276,84	291,30	36.705,46	104.187,77	10.639,18	8.579,98	2.059,20	112.767,75	28.125,48	0,00	

».

Επειδή ως προς την αιτιολόγηση του υπολογισμού προστίμων, αντίστοιχα αυτός προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και από το σώμα των ίδιων των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, όπου αναφέρεται το άρθρο 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024), όπου προβλέπεται κλιμακωτό σύστημα επιβάρυνσης βάσει της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ της αξίας από φορολογική δήλωση και της αξίας βάσει ελέγχου. Στην κρίνόμενη δε περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς (ενεργώντας κατά δέσμια

αρμοδιότητα) επέβαλε πρόστιμο με συντελεστή 50% επί της διαπιστωθείσας διαφοράς στο βάσει ελέγχου φορολογητέο εισόδημα σε σχέση με το δηλωθέν από την προσφεύγουσα.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει η αιτιολόγηση των προσβαλλομένων πράξεων, όπως αναλύεται διεξοδικότερα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ. 4-11), όπως αυτή έλαβε υπόψη της τα ενσωματωμένα ελεγκτικά πορίσματα της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Βάσει των αναφερομένων σε αυτήν, προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σαφείς και πλήρως αιτιολογημένες. Η Έκθεση Ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο συνταγμένο αρμοδίως με αποτέλεσμα, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 1 του ν.2717/1999, να παράγει πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτό, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης του είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Σύμφωνα δε με την τέταρτη παράγραφο του εν λόγω άρθρου «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». Επομένως, η Έκθεση Ελέγχου παράγει πλήρη απόδειξη ως προς όσα βεβαιώνονται σε αυτήν ότι έγιναν από το δημόσιο όργανο ή ενώπιόν του, τα οποία μπορούν να αμφισβητηθούν μόνο με προσβολή της Έκθεσης για πλαστότητα, βάσει ειδικής προς τούτο πληρεξουσιότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος βασίστηκε σε ένα αρχείο με όνομα “.....”, το οποίο περιέχει πέντε (5) φύλλα εργασίας και το οποίο είναι δημιούργημα ελέγχου, με αποτέλεσμα να είναι πλημμελής η Έκθεση κατά το μέρος που βασίστηκε σε αυτό ως μη ανταποκρινόμενο στην αλήθεια. Ισχυρίζεται, επιπρόσθετα, ότι το προαναφερθέν αρχείο, το οποίο βρίσκεται σε οπτικό δίσκο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης, παρανόμως δεν έχει επισυναφθεί στην Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις του ελέγχου να καθίστανται απολύτως άκυρες ως αναιτιολόγητες και η υποβολή δήθεν ανακριβών φορολογικών δηλώσεων, από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας, να στοιχειοθετείται συμπερασματικά και όχι αποδεικτικά.

Επειδή ωστόσο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος δεν «δημιούργησε» στοιχεία, αλλά απλώς επεξεργάστηκε το αρχείο των πωλήσεων που έλαβε από την ηλεκτρονική πλατφόρμα, με σκοπό τη διευκόλυνση διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων. Η επεξεργασία, δηλαδή, έγινε στο πλαίσιο σαφέστερης απεικόνισης των προς εξέταση δεδομένων με σκοπό τη διευκόλυνση κατανόησης των διαφορών μεταξύ δηλωθέντων στις φορολογικές δηλώσεις και ελεγκτικών ευρημάτων. Ως προς τον οπτικό δίσκο, ναι μεν δεν έχει γίνει επισύναψη αυτού στην Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ωστόσο, όπως προκύπτει από την ενσωματωμένη Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης, ο επίμαχος οπτικός δίσκος είχε επισυναφθεί σε αυτήν που είχε επιδοθεί στην προσφεύγουσα, με αποτέλεσμα αυτή να έχει ήδη στην κατοχή της το περιεχόμενό του. Άλλωστε, παρά τη δυνατότητα απόκτησης πρόσβασης στο αποδεικτικό υλικό ήδη από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης, αλλά και παρά τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματός της να αποκτήσει εκ νέου αντίγραφο του οπτικού δίσκου κατ’ εφαρμογή του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκείνη επέλεξε να μην υποβάλει καμία από τις προαναφερθείσες αμφισβητήσεις της, αν και νομιμοποιείτο προς τούτο στο πλαίσιο άσκησης

του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης, όσο και κατά το στάδιο του ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συνεπώς, η υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων στοιχειοθετήθηκε επί τη βάσει διαθέσιμου από την προσφεύγουσα, μη αλλοιωμένου, αποδεικτικού υλικού το οποίο έτυχε επεξεργασίας για σκοπούς απεικονιστικούς της διαδικασίας διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι η συνοδευόμενη Έκθεση Ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προσδιορίζει ούτε τεκμηριώνει ποιες πωλήσεις δεν συνοδεύτηκαν από παραστατικά, επισημαίνοντας ότι οι πωλήσεις που λογίστηκαν ως “μη εκδοθείσες αποδείξεις” θα μπορούσαν να βασίζονται σε αρχείο παραγγελιών και όχι σε επίσημα παραστατικά ή λογιστικές καταχωρήσεις, ενώ δεν εξετάστηκαν από τον έλεγχο τυχόν ακυρώσεις ή επιστροφές.

Επειδή για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος βασίστηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία), τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (a,b,c,d,e και s.txt) από τον εν χρήσει ΦΗΜ, καθώς και σε ηλεκτρονικό αρχείο CSV με τις παραγγελίες (orders) και τις καταθέσεις (deposits) από το ηλεκτρονικό κατάστημα για την περίοδο 2021 έως 2022. Δεδομένου ότι η φύση του ελέγχου έγκειται στην αναζήτηση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης, η χρήση ως αποδεικτικού στοιχείου του αρχείου παραγγελιών, πέραν των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, είναι αναγκαία και πρόσφορη καθώς επιτρέπει τον αντιπαραβολικό έλεγχο με στοιχεία τρίτου (ηλεκτρονικό κατάστημα), κάτι το οποίο δεν θα ήταν εφικτό αν ο έλεγχος περιοριζόταν σε στοιχεία που αντλεί αποκλειστικά από την ελεγχόμενη. Σύμφωνα δε με το άρθρο 148 ΚΔΔ: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα Αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά». Επομένως, είναι επιτρεπτή αλλά και επιθυμητή η χρήση περισσότερων αποδεικτικών στοιχείων διαφορετικής προέλευσης, καθώς έτσι εξασφαλίζεται η -κατά την εισηγητική έκθεση του ΚΔΔ- «θεμελιώδης αρχή, που διέπει το δίκαιο της απόδειξης στη διοικητική δίκη, της ελεύθερης χρήσης και εκτίμησης των αποδεικτικών μέσων». Άλλωστε, η αναγνώριση της αποδεικτικής αξίας άντλησης στοιχείων από τρίτους αναγνωρίζεται ειδικώς από το άρθρο 15 του Κ.Φ.Δ. το οποίο προβλέπει ρητά τη σχετική δυνατότητα της Φορολογικής Αρχής: «3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα [...]. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή ως προς το αν μέρος των πωλήσεων δεν οδήγησε σε έκδοση αποδείξεων επειδή αυτές ακυρώθηκαν ή έγιναν επιστροφές, επισημαίνεται ότι το αρχείο πωλήσεων αφορά αποκλειστικά τις εκτελεσμένες παραγγελίες, ώστε δεν ελήφθησαν υπόψιν για την εξαγωγή του ελεγκτικού πορίσματος τυχόν ακυρωμένες παραγγελίες ή επιστροφές προϊόντων. Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1, 2 εδ. α, 7, 8 των 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. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης... 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... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 13 περ. α: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι προ της ακύρωσης τυχόν παραγγελιών, προηγείται, όπως επιβάλλεται από το νόμο, η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, γεγονός που δημιουργεί το αποδεικτικό στοιχείο της αρχικής απόδειξης. Σε περίπτωση δε τυχόν ακυρωμένων παραγγελιών, οι αποδείξεις αυτές ακυρώνονται, καθώς διαφορετικά η εκδούσα πωλήτρια επιχείρηση θα επιβαρυνόταν από τον Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε στην ακυρωμένη παραγγελία, χωρίς εν τέλει να εισπράξει το αντίτιμο της παραγγελίας στο οποίο θα ήταν ενσωματωμένος ο αναλογών Φ.Π.Α. Τέτοια αποδεικτικά στοιχεία δεν προσκομίζει η προσφεύγουσα αλλά αντιθέτως αναφέρεται στο απλό ενδεχόμενο ακύρωσης παραγγελιών αορίστως κι αναπόδεικτα. Το αυτό ισχύει και για την περίπτωση των επιστροφών, καθώς σύμφωνα με τα άρθρα 11 και 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), ο ελεγχόμενος, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής κάθε παραγγελίας, είναι υποχρεωμένος να εκδώσει παραστατικό πώλησης και σε περίπτωση επιστροφής να εκδώσει πιστωτικό παραστατικό. Ως εκ τούτου, για κάθε περίπτωση αποστολής και παράδοσης παραγγελίας στον πελάτη θα πρέπει να υπάρχει συνοδευτικό παραστατικό (είτε Δελτίο αποστολής, είτε Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, είτε Απόδειξη λιανικής πώλησης) και είναι διάφορο το θέμα της εκ των υστέρων επιστροφής του προϊόντος. Επιπλέον, θα έπρεπε η ελεγχόμενη να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την επιστροφή παραγγελίας, δεδομένου ότι η συντριπτική πλειοψηφία των πωλήσεων της αφορά σε προϊόντα, η αξία των οποίων είναι μεναλύτερη των 50 ευρώ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π).

Συνεπώς, δεδομένου ότι αφενός η προσφεύγουσα γενικά και αόριστα αναφέρεται σε επιστροφές χωρίς να προσδιορίζει συγκεκριμένες παραγγελίες και αφετέρου ότι ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε στον έλεγχο σχετικά με επιστροφές προϊόντων, ο ισχυρισμός κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι υπάρχει αοριστία στις Εκθέσεις Ελέγχου στο βαθμό που αναφέρονται σε μη έκδοση άγνωστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, με αποτέλεσμα οι βασιζόμενες σε αυτές προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού να είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους, εφόσον εν προκειμένω δεν τηρήθηκαν οι κανόνες και

οι αρχές της ειδικότητας, σαφήνειας, επάρκειας που πρέπει να διέπουν την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπως αυτή ενσωματώθηκε στην Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο εντοπισμός των υπερβαλλόντων εισοδημάτων της προσφεύγουσας προέκυψε κατόπιν αντιπαραβολής της καθαρής αξίας πωλήσεων από το site του σε σχέση με τις δηλώσεις εισοδήματός της:

ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΣΥ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2021	44.085,89 €	8.412,33 €	35.673,56 €
2022	68.681,86 €	28.552,98 €	40.128,88 €
Σύνολα	112.767,75 €	36.965,31 €	75.802,44 €

Επομένως, είναι ορισμένος ο εντοπισμός της διάστασης ως προς το δηλωθέν εισόδημα, ακόμη και χωρίς την ακριβή αντιστοίχιση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις με συγκεκριμένο πλήθος μη εκδοθεισών αποδείξεων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ακόμη και χωρίς τον επιμερισμό του μη δηλωθέντος εισοδήματος σε συγκεκριμένο αριθμό μη εκδιδόμενων αποδείξεων, αυτό δεν καθιστά τη φορολογική οφειλή αόριστη ή ασαφή. Τουναντίον, ήταν εφικτή η αμφισβήτηση του παραπάνω πορίσματος σε επίπεδο οικονομικό, ωστόσο η προσφεύγουσα επέλεξε να μην το πράξει τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης, όσο και κατά το στάδιο του ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Οι δε υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., τις οποίες επικαλείται ως μόνα αποδεικτικά στοιχεία, αλυσιτελώς προβάλλονται, καθότι δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ανατροπή του περιεχομένου των καταλογιστικών πράξεων εισοδήματος, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν αποκλειστικά ανακρίβειες φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, εφόσον, όπως αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νικης «από την παραπάνω αντιπαραβολή δεν διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές στην Φορολογία Φ.Π.Α, ενώ αντιθέτως διαπιστώθηκαν διαφορές στην Φορολογία Εισοδήματος.

Επειδή επομένως, αλυσιτελώς αναφέρεται η προσφεύγουσα στη μη συνεκτίμηση των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που υπέβαλε προ του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθότι οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή καταλογιστικές πράξεις αφορούν ανακρίβειες που εντοπίστηκαν στο εισόδημα και όχι στον Φ.Π.Α..

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία ενσωματώθηκε στην Έκθεση Ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τυγχάνει πλήρως αιτιολογημένη, καθώς επεξηγεί σε ποιες ελεγκτικές ενέργειες προέβη ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στα πορίσματά του.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου **ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ΑΦΜ** και την επικύρωση των υπ' αριθμ.-/...../31.03.2025 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)/31.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	9.920,71
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	4.960,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.881,07

B)/31.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	15.455,26
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	7.727,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.182,89

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.