



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1213

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. τη με αρ. 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 19/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ , κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορ. έτους 2019, β) της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2019, γ) της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2020, δ) της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου

(ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2021, ε) της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022, στ) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, στ) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, ζ) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021, η) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2022, θ) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01 - 31/12/2019, ι) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020, ια) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021 και ιβ) της με αρ. - 18/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 19/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 54 Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο βιολογικών τροφίμων, πρόστιμο συνολικού ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 παρ 1, 2, 4 και 5 των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) καθώς και του άρθρου 13 Ν.4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 833,67€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 6.947,31€ πλέον ΦΠΑ 1.667,35€ και συνολικής αξίας 8.614,66€ για πώληση εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ.1 του ίδιου νόμου.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του

N.5104/2024)(ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 8.335,80€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 69.465,00€ πλέον ΦΠΑ 16.671,60€ και συνολικής αξίας 86.136,60€ για πώληση εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του ίδιου νόμου.

- Με την με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 11.985,14€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 99.876,18€ πλέον ΦΠΑ 23.970,28€ και συνολικής αξίας 123.846,46€ για πώληση εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του ίδιου νόμου.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 4.002,71€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 33.355,91€ πλέον ΦΠΑ 8.005,42€ και συνολικής αξίας 41.361,33€ για πώληση εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του ίδιου νόμου.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η φορολογική ζημία από 30.393,18€ βάσει δήλωσης σε 23.445,87€ βάσει ελέγχου, κατόπιν διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή αποκρυσθεύσας αξίας από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη έκδοσης των προαναφερόμενων φορ. στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.947,31€.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, εξαλείφθηκε η φορολογική ζημία ύψους 43.443,80€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.588,21€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 2.294,11€, ήτοι συνολικό ποσό 6.882,32€, κατόπιν διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή αποκρυσθεύσας αξίας από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη έκδοσης των προαναφερόμενων φορ. στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 69.465,00€.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, εξαλείφθηκε η φορολογική ζημία ύψους 79.317,17€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.343,70€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 2.171,85€, ήτοι συνολικό ποσό 6.515,55€, κατόπιν διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή αποκρυσθεύσας αξίας από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη έκδοσης των προαναφερόμενων φορ. στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 99.876,18€.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο

85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η φορολογική ζημία από 45.428,61€ βάσει δήλωσης σε 12.072,70€ βάσει ελέγχου κατόπιν διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή αποκρυσβείσας αξίας από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη έκδοσης των προαναφερόμενων φορ. στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 33.355,91€.

- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο του προσφεύγοντος κατά 1.667,35€ και ανήλθε στο ποσό των 6.506,93€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον ΦΠΑ αυτών της καθαρής αξίας 6.947,31€ πλέον ΦΠΑ 1.667,35€ των ως άνω μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο ύψους 7.002,37€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 11.336,58€, κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον ΦΠΑ αυτών της καθαρής αξίας 69.465,00€ πλέον ΦΠΑ 14.671,60€ των ως άνω μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορ. περιόδου ύψους 1.667,35€.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο ύψους 10.913,58€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 20.059,07€, κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον ΦΠΑ αυτών της καθαρής αξίας 99.876,18€ πλέον ΦΠΑ 23.970,28€ των ως άνω μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορ. περιόδου ύψους 7.002,37€.
- Με την με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 7.726,53€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 11.192,47€, κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον ΦΠΑ αυτών της καθαρής αξίας 33.355,91€ πλέον ΦΠΑ 8.005,42€ των ως άνω μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορ. περιόδου ύψους 10.913,58€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 18/12/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ Ν.5144/2024 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ...../../- 02/07/2025 εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. /08-05-2025 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Μακεδονίας και η συνημμένη του από 07/05/2025 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την οποία μετά από έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του και των στοιχείων μεταφορικών εταιρειών, διαπιστώθηκαν παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος

για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

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

1. Αοριστία και ασάφεια των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τα αναφερόμενα αποδεικτικά μέσα σχετικά με τις δήθεν καταθέσεις αντικαταβολών - Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου εισοδήματος.
2. Μη νόμιμος και εσφαλμένος προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στηριζόμενος σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων - Μη νόμιμη προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος από καταθέσεις αντικαταβολών εταιριών ταχυμεταφορών για τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021 και 2022 τουλάχιστον κατά το ποσό των 20.630,09€.
3. Μη νόμιμος προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αναφορικά με το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων - Έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου - Μη ανταπόκριση στο βάρος απόδειξης. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι καταθέσεις, οι οποίες έγιναν από επώνυμους καταθέτες, σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 - Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων εισοδήματος για τα έτη 2020 και 2021 - Πλάνη περί τα πράγματα - Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση - Άλλως και όλως επικουρικά, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Μη νόμιμος και αόριστος ο προσδιορισμός του ποσού των φορολογητέων εκροών για την επιβολή ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή - Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ - Παραβίαση των άρθρων 27, 33 και 76 Ν.5104/2024 (ΚΦΔ).
6. Παραβίαση του άρθρου 21 Ν.2859/2000 - Μη νόμιμος υπολογισμός του ΦΠΑ με συντελεστή 24%.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022 - Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων Φ.Π.Α. - Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση.
8. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 54 Ν.4987/2022 - Μη νόμιμη και αναιτιολόγητη η επιβολή προστίμου λόγω δήθεν μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) με την με αρ./2025 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα ...8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.6 του Ν.5104/2024: «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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το άρθρο 23 του ΚΦΔ (νυν άρθρο 27 του Ν.5104/2024) 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, με το άρθρο 65 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

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

Επειδή, με το άρθρο 33 του Ν.5104/2024 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». 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.2690/1999, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή, διά ζώσης ή ηλεκτρονική, επώνυμη ή ανώνυμη αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των δημοσίων εγγράφων, διοικητικών και ιδιωτικών. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.....3. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο ή γ) με παραπομπή του σε ευχερώς προσβάσιμη πηγή, ιδίως μέσω διαδικτύου. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Ο αιτών έχει δικαίωμα υποβοήθησης από υπάλληλο του φορέα προς εντοπισμό του εγγράφου που αναζητά».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012). Η δε καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 1 και 2 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 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 παρ. 1 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, με το άρθρο 58 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το

πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ...».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)–πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/ 2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)...».

Επειδή, με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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 προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος για τα φορ. έτη 2020 και 2021, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 18/12/2025 έκθεση φόρου εισοδήματος της 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 07/05/2025 πληροφοριακής έκθεσης της Γενικής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Μακεδονίας για τον προσφεύγοντα. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για το διάστημα 01/01/2019 έως 31/12/2023, σε συνδυασμό με την πληροφόρηση από τις εταιρείες courier διαπιστώθηκε πλήθος πιστώσεων. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν πιστώσεις οι οποίες αφορούσαν εμβάσματα, ονομαστικές πιστώσεις, μεταφορές, καθώς επίσης και καταθέσεις μετρητών. Ως προς τις αντικαταβολές που έλαβε ο προσφεύγων, λήφθηκαν υπόψη τα ποσά όπως εστάλησαν από τα κεντρικά γραφεία των μεταφορικών εταιρειών, με κριτήριο την ημερομηνία αποστολής κατά την οποία ο προσφεύγων είχε υποχρέωση έκδοσης παραστατικού, καθώς και το ποσό της αντικαταβολής που αντιστοιχούσε στην αποστολή. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος καθώς αυτές δύνατο να είναι συμψηφισμοί με οφειλόμενα ποσά ή ετεροχρονισμένες καταβολές. Συγκεντρωτική παρουσίαση των κινήσεων γίνεται στον κάτωθι πίνακα:

Κατηγορίες πιστώσεων	2019	2020	2021	2022	2023
Καταθέσεις μετρητών	1.476,06	617,90	1.696,30	3.063,05	15.158,45
Μεταφορές & Εισ. Εμβάσματα	16.432,30	22.712,79	64.641,88	178.635,03	411.201,24
POS	41.155,16	90.043,48	127.871,71	177.107,70	287.209,34
Αντικαταβολές ταχυμεταφορέων	112.454,82	231.520,82	297.525,40	340.749,45	326.190,25
Σύνολα ανά φορ. έτος	171.518,34	344.894,99	491.735,29	699.555,23	1.039.759,28

Ακολούθως, την 28-1-2025, επιδόθηκε από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής η με αρ./2025 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για τα έτη 2019 - 2023. Με την από 11-2-2025 (αρ. πρωτ./12-2-2025) υπεύθυνη δήλωση ο λογιστής του προσφεύγοντος προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή USB stick με ηλεκτρονικά αντίγραφα των βιβλίων εσόδων - εξόδων, καθώς και μέρος των τιμολογίων εξόδων. Από την αντιπαραβολή που διενήργησε ο έλεγχος μεταξύ των βιβλίων/στοιχείων και των ως άνω περιγραφόμενων πιστώσεων, δεν κατέστη δυνατή η ταυτοποίηση τους, λόγω μη αντιστοίχισης ισόποσης αξίας παραστατικών την ίδια ημέρα ή/και πλησίον, σε σχέση με τα ποσά των τραπεζικών πιστώσεων, καθώς επίσης και λόγω μη αντιστοίχισης ονομαστικών καταθέσεων σε σχέση με τα υποβληθέντα βιβλία/στοιχεία. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς μαζί με τις ληφθείσες αντικαταβολές με τραπεζικές επιταγές δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (πλέον ΦΠΑ) του προσφεύγοντος για το σύνολο των ελεγχόμενων φορ. ετών ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ (Ε3)	ΔΙΑΦΟΡΑ
2019	171.518,34	160.622,18	10.896,16
2020	344.894,99	258.208,39	86.686,60
2021	491.735,29	332.942,84	158.792,45
2022	699.555,23	541.844,45	157.710,78
2023	1.039.759,28	778.280,87	261.478,41
ΣΥΝΟΛΟ	2.747.463,13	2.071.898,73	675.564,40

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω την 21/2/2024 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ./20-2-2025 κλήση για παροχή διευκρινήσεων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις διενεργηθείσες πιστώσεις στους λογαριασμούς του σε σχέση με τα δηλωθέντα έσοδα της

ατομικής του επιχείρησης. Με τα με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/4-3-2025 και/18-3-2025 έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας υποβλήθηκαν αιτήματα παράτασης προσκόμισης των ζητηθέντων και με τις με αρ. πρωτ./5-3-2025 και/24-3-2025 απαντητικές επιστολές η ελεγκτική αρχή χορήγησε τις σχετικές παρατάσεις των προθεσμιών. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων την 28/3/2025 απέστειλε στην ελεγκτική αρχή με το αρ. πρωτ./2025 ηλεκτρονικό μήνυμα συνημμένα συνοδευτικά αρχεία – δικαιολογητικά.

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω συνοδευτικά αρχεία – δικαιολογητικά του προσφεύγοντος επεσήμανε τα εξής:

«...1ο σημείο ελέγχου: Διαφορές στα ποσά των αντικαταβολών για συγκεκριμένες χρήσεις και ταχυμεταφορείς, όπως τα αποτυπώνει ο έλεγχος στον κάτωθι πίνακα με σκίαση στα αντίστοιχα σημεία.

ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ					
	2019	2020	2021	2022	2023
.....	51001,60	138773,20	169643,00	56131,96	114552,20
.....	0,00	0,00	4821,00	256821,00	38,10
.....	58543,60	88501,60	118461,60	449,30	0,00
.....	0,00	0,00	0,00	15332,99	0,00
Σύνολα ανά χρήση	109545,20	227274,80	292925,60	328735,25	326190,30

Πίνακας 7α: Αντικαταβολές υπομνήματος

Σχόλια ελέγχου: Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τις ανωτέρω διαφοροποιήσεις, οι οποίες καταλήγουν σε μία διαφορά ύψους €23.769,64 υπέρ του ελεγχόμενου, καθώς τα ποσά των αντικαταβολών που συμπεριέλαβε στην Κλήση για Παροχή Διευκρινίσεων τα έχει λάβει από τις εκάστοτε εταιρίες ταχυμεταφορών, εξαιρώντας τις επιστροφές.

2ο σημείο ελέγχου: Καταθέσεις μετρητών ως επανακατάθεση.

Σχόλια ελέγχου: Ο έλεγχος αποδέχεται τη διευκρίνιση του ελεγχόμενου σχετικά με τις καταθέσεις μετρητών και το γεγονός ότι προέρχονται από ποσά επανακαταθέσεων, τα οποία είχαν αναληφθεί προηγούμενα. Συνεπώς, στον κάτωθι πίνακα διαχωρίζουμε τα ποσά των Καταθέσεων Μετρητών σε (α) καταθέσεις μετρητών του ιδίου και (β) σε ονομαστικές καταθέσεις τρίτων και αφαιρούμε τις πρώτες από τον Πίνακα 7β: Κατηγοριοποίηση και Επιμερισμός Πιστώσεων καθώς καλύπτονται από αναλήψεις ως εξής:

	2019	2020	2021	2022	2023
Αναλήψεις	47520	47882,5	52612,9	52399,3	27050
ΚΤΘ του ιδίου	1000,00	550,00	1500,00	0,00	5900,00
Ονομαστικές ΚΤΘ	476,06	67,90	196,30	3063,05	9258,45

Πίνακας 7β: Αναλήψεις vs Καταθέσεις

3ο σημείο ελέγχου: Μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών του ιδίου

Σχόλια ελέγχου: Ο έλεγχος αποδέχεται τα ποσά που υποδείχθηκαν από τον ελεγχόμενο ως μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του ιδίου και αναπροσαρμόζει αναλόγως τις πιστώσεις που σχετίζονται με Μεταφορές και Εισερχόμενα Εμβάσματα, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα στα σημεία με σκίαση.

Κατηγορίες πιστώσεων	2019	2020	2021	2022	2023
Μεταφορές & Εισ. Εμβάσματα	16.432,30	22.712,79	31.511,88	62.285,51	90.871.85

Πίνακας 7γ: Αναπροσαρμογή μεταφορών και εισερχόμενων εμβασμάτων

4ο σημείο ελέγχου: Διπλές καταχωρήσεις πωλήσεων μέσω POS. Ειδικότερα σημειώνει ο ελεγχόμενος ότι «...καμία από τις ομάδες μας δεν διαθέτει για άμεσες πληρωμές. Ως εκ τούτου, αναγκαζόμαστε να μεταφέρουμε τα αντίστοιχα ποσά από τους λογαριασμούς του eshop και του καταστήματος στον primary λογαριασμό και στη συνέχεια στην».

Σχόλια ελέγχου: Ο έλεγχος αποδέχεται τα ποσά που υποδείχθηκαν από τον ελεγχόμενο ως διπλές καταχωρήσεις, καθώς σε συνέχεια τηλεφωνικών διευκρινίσεων προκύπτει ότι ήταν σε λειτουργία δύο (2) POS. Μέσω του 1ου πραγματοποιούνταν συναλλαγές στο φυσικό κατάστημα με απευθείας μεταφορά του ποσού στον με IBAN τρ. λογαριασμό, ενώ μέσω του 2ου πραγματοποιούνταν συναλλαγές στο e-shop μέσω των & λογαριασμών της με ανάγκη για μεταφορά των πρωτογενών πιστώσεων στον με IBAN λογαριασμό της ίδιας εταιρίας. Βάσει των προαναφερθέντων διατηρήθηκαν για τους υπολογισμούς του ελέγχου οι πιστώσεις στους λογαριασμούς με αρ. & της ως πωλήσεις μέσω POS. Οι σχετικές αναπροσαρμογές (Πίνακας 7δ) είναι επουσιώδεις, καθώς οι μεταφορές μεταξύ των δευτερευόντων λογαριασμών είχαν προσμετρηθεί στην κατηγορία «Μεταφορές και Εισερχόμενα Εμβάσματα» και όχι στην παρούσα.

Κατηγορίες πιστώσεων	2019	2020	2021	2022	2023
POS	41.155,16	90.043,48	127.555,71	177.107,70	287.209,34

Πίνακας 7δ: Αναπροσαρμογή πωλήσεων μέσω POS

Σε συνέχεια των διευκρινίσεων του ελεγχόμενου αναπροσαρμόστηκε η κατηγοριοποίηση των πρωτογενών πιστώσεων. Τα σύνολα ανά χρήση αποτυπώνονται ως ακολούθως:

Κατηγορίες πιστώσεων	2019	2020	2021	2022	2023
Καταθέσεις μετρητών	476,06	67,9	196,3	3.063,05	9258,45
Μεταφορές & Εισ. Εμβάσματα	16.432,30	22.712,79	31.511,88	62.285,51	90.871,85
POS	41.155,16	90.043,48	127.555,71	177.107,70	287.209,34
Αντικαταβολές ταχυμεταφορέων	111.173,32	231.520,82	297.525,40	340.749,48	326.190,25
Σύνολα ανά χρήση	169.236,84	344.344,99	456.789,29	583.205,74	622.658,04

Πίνακας 8: Αναπροσαρμοσμένη Κατηγοριοποίηση και Επιμερισμός Πιστώσεων

Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ πρωτογενών πιστώσεων και δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων αναπροσαρμόζεται βάσει των βιβλίων εσόδων-εξόδων, των δηλώσεων Ε3, των κινήσεων των τρ. λογαριασμών και του Υπομνήματος και παρατίθεται στον κάτωθι πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ (Ε3)	ΔΙΑΦΟΡΑ
2019	169.236,84	160.622,18	8.614,66
2020	344.344,99	258.208,39	86.136,60
2021	456.789,29	332.942,84	123.846,45
2022	583.205,71	541.844,45	41.361,26
2023	622.658,04	778.280,87	-155.622,83
ΣΥΝΟΛΟ	2.176.234,87	2.071.898,73	

Πίνακας 9: Αναπροσαρμοσμένες Πιστώσεις vs Ακαθάριστα έσοδα

Σημειώνουμε ότι μέσω του Υπομνήματός του, ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει-αιτιολογεί σε καμία περίπτωση τη συνολική προκύπτουσα διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των πιστώσεων που εντοπίστηκαν στους λογαριασμούς, και ειδικότερα, σχετικά με τα ποσά που αφορούν σε πιστώσεις από ταχυμεταφορείς, δεν έχει προσκομισθεί αναλυτική συγκριτική κατάσταση.

Τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης διαμορφώνονται από εισερχόμενα εμβάσματα και μεταφορές, ονομαστικές καταθέσεις τρίτων, έσοδα από POS και από αντικαταβολές. Επομένως, ο έλεγχος διαπιστώνει πως το εισόδημα που δεν μπορεί να δικαιολογηθεί καταγράφεται στον κάτωθι πίνακα ανά χρήση ως η διαμορφωθείσα διαφορά μεταξύ εισπραχθέντων & δηλωθέντων).

ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ			
Χρήση	Υψος αντικαταβολών		
2019	€ 111.173,32		
2020	€ 231.520,82		
2021	€ 297.525,40		
2022	€ 340.749,48		
2023	€ 326.190,25		
ΣΥΝΟΛΟ	€ 1.307.159,27		
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ (ΕΙΣ. ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ & ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ, POS, ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ)			
Χρήση	Υψος πιστώσεων		
2019	€ 58.063,52		
2020	€ 112.824,17		
2021	€ 159.263,90		
2022	€ 242.456,30		
2023	€ 296.467,80		
ΣΥΝΟΛΟ	€ 869.075,69		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΩΝ			
Χρήση	Υψος αντικαταβολών & πρωτογ. πιστώσεις		
2019	€ 169.236,84		
2020	€ 344.344,99		
2021	€ 456.789,30		
2022	€ 583.205,78		
2023	€ 622.658,05		
ΣΥΝΟΛΟ	€ 2.176.234,96		
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ			
Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	ΦΠΑ 24%	Σύνολο
2019	129.534,02 €	31.088,16 €	160.622,18 €
2020	208.232,57 €	49.975,82 €	258.208,39 €
2021	268.502,29 €	64.440,55 €	332.942,84 €
2022	436.971,33 €	104.873,12 €	541.844,45 €
2023	627.645,86 €	150.635,01 €	778.280,87 €
ΣΥΝΟΛΟ	1.670.886,07 €	401.012,66 €	2.071.898,73 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ			
Χρήση	Υψος		
2019	€ 8614,66 (6947,31 + 1667,35)		
2020	86136,6 (69465,00 + 16671,60)		
2021	123846,46 (99.876,18 + 23.970,28)		

2022	41361,33 (33.355,91 + 8.005,42)
2023	155.622,82 (125.502,27 + 30.120,55)
ΣΥΝΟΛΟ	104.336,23 €

Πίνακας 10: Αναλυτική αποτύπωση εσόδων και δηλωθέντων ...»

Περαιτέρω, το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης στο πλαίσιο του ελέγχου των διατάξεων του Ν.4172/2013 και Ν.5104/2024 για τα ελεγχόμενα φορ. έτη 2019 - 2022, λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Μακεδονίας και τα στοιχεία των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ, και κατόπιν λοιπών ενεργειών προέβη στις ίδιες ως άνω διαπιστώσεις με την Γενική Διεύθυνση Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Μακεδονίας, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ./2025 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων που απέστειλε στον προσφεύγοντα μέσω της εφαρμογής e-Κοινοποίησης την/...../2025, και αναγνώστηκε από αυτόν στις 30/12/2025 σύμφωνα με το με αρ. κατ. πιστοποιητικό κοινοποίησης.

Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων, δεν υπέβαλε τις απόψεις του στην ελεγκτική αρχή. Κατόπιν αυτών από την εν λόγω ελεγκτική αρχή συντάχθηκαν οι από 18/12/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ Ν.5144/2024 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται γενικά ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου εισοδήματος, ότι είναι μη νόμιμος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στηριζόμενος σε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων και ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η ελεγκτική αρχή. Ειδικότερα, αναφέρει ότι:

- η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου πάσχουν από αοριστία και ασάφεια, καθόσον όπως ισχυρίζεται: α) δεν παρατίθενται στο σώμα της έκθεσης τα αποδεικτικά μέσα επί των οποίων θεμελιώνεται η προσαύξηση του εισοδήματός του, β) τα φερόμενα ως κρίσιμα αποδεικτικά έγγραφα ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν ως πρωτότυπα ή αντίγραφα πρωτοτύπων εγγράφων, γ) δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ο τρόπος επεξεργασίας των στοιχείων, και δη η αντιστοίχισή τους με συγκεκριμένες τραπεζικές κινήσεις, ο έλεγχος ότι αντιστοιχούσαν πράγματι σε πωλήσεις της επιχείρησής του, η αφαίρεση τυχόν επιστροφών προϊόντων ή ακυρώσεων παραγγελιών, ούτε η αιτιολόγηση της πλήρους ταύτισης των ποσών αντικαταβολών με φορολογητέο εισόδημα.
- είναι μη νόμιμη η προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος από καταθέσεις αντικαταβολών εταιρειών ταχυμεταφορών για τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021 και 2022 τουλάχιστον κατά το ποσό των 20.630,09€. Υποστηρίζει ότι με δικούς του υπολογισμούς και από την αντιπαραβολή των ποσών που κατατέθηκαν στον λογαριασμό με αριθμό της από τις εταιρείες ταχυμεταφορών, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού του λογαριασμού, με τα ποσά που καταλογίζει ο έλεγχος, προκύπτουν - όπως ο ίδιος διατείνεται - οι εξής διαφοροποιήσεις (τα ποσά και οι διαφορές παρακάτω αποτυπώνονται όπως ακριβώς τα παραθέτει ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του):

- το συνολικό ποσό καταθέσεων από τον κατά το έτος 2019, αντιστοιχούσε σε ποσό 51.003,6€ και όχι σε 52.629,72€ που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή, ώστε προκύπτει διαφορά ύψους 1.625,4€, κατά την οποία όπως ισχυρίζεται μη νόμιμα προσαυξήθηκε το εισόδημά του.
 - το συνολικό ποσό καταθέσεων από τον κατά το έτος 2020, αντιστοιχούσε σε ποσό 138.773,2€ και όχι σε €139.721,10€ που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή, ώστε προκύπτει διαφορά ύψους 983,3€, κατά την οποία όπως ισχυρίζεται μη νόμιμα προσαυξήθηκε το εισόδημά του.
 - το συνολικό ποσό καταθέσεων από την κατά το έτος 2021, αντιστοιχούσε σε ποσό 169.643€ και όχι σε 172.462,10€ που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή, ώστε προκύπτει διαφορά ύψους 2.782,5€, κατά την οποία όπως ισχυρίζεται μη νόμιμα προσαυξήθηκε το εισόδημά του.
 - το συνολικό ποσό καταθέσεων από την κατά το έτος 2020, αντιστοιχούσε σε ποσό 88.501,6€ και όχι σε 91.799,72€ που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή, ώστε προκύπτει διαφορά ύψους 3.298,12€, κατά την οποία όπως ισχυρίζεται μη νόμιμα προσαυξήθηκε το εισόδημά του.
 - το συνολικό ποσό καταθέσεων από την κατά το έτος 2022, αντιστοιχούσε σε ποσό 256.821€ και όχι σε 268.835,23€ που διαπίστωσε η ελεγκτική αρχή, ώστε προκύπτει διαφορά ύψους 11.940,77€, κατά την οποία όπως ισχυρίζεται μη νόμιμα προσαυξήθηκε το εισόδημά του.
 - Ήτοι αναφέρει ακόμη και υπό την εκδοχή του ελέγχου, υπάρχει μη νόμιμη προσαύξηση του εισοδήματός του κατά τα αναφερόμενα ποσά η οποία συνολικά ανέρχεται σε 20.630,09€, ποσό το οποίο δεν αντιστοιχεί σε πραγματικά έσοδα και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί νόμιμα να προσαυξήσει το φορολογητέο του εισόδημα.
- η ελεγκτική αρχή, η οποία φέρει κατ' αρχήν το βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε ότι οι καταθέσεις, οι οποίες έγιναν από επώνυμους καταθέτες, σχετίζονταν με την επαγγελματική του δραστηριότητα.
 - δοθέντος ότι μη νομίμως του καταλογίστηκε εν γένει διαφορά φόρου εισοδήματος, προκύπτει ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου ανακριβούς δήλωσης του άρθρου 58 του Ν.4987/2022. Επικουρικώς, αναφέρει ότι ενόψει των ειδικώς αναφερόμενων στον παραπάνω επιμέρους ισχυρισμό, ακόμη και υπό την εκδοχή της φορολογικής αρχής ότι υφίσταται επιπλέον του δηλωθέντος εισόδημα, η φορολογική διοίκηση μη νομίμως προσαύξησε το εισόδημα αυτό κατά το ποσό των 20.630,09€ και συνακόλουθα τονίζει ότι μη νομίμως έλαβε ως βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 το ποσό της διαφοράς φόρου, όπως αυτό αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
 - σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες του επιβλήθηκαν τα επίμαχα πρόστιμα του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναλυτικές κινήσεις του με αρ. λογαριασμού του στην και τα βιβλία εσόδων – εξόδων των υπό κρίση φορ. ετών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο ικανό να επιβεβαιώσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς και να ανατρέψει τα πορίσματα του

ελέγχου. Τόσο τα βιβλία εσόδων - εξόδων όσο και οι κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό της, τα οποία συνυποβλήθηκαν με την εν λόγω προσφυγή, τελούσαν ήδη στη διάθεση της Γενικής Διεύθυνσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Μακεδονίας και είχαν ληφθεί υπόψη κατά το στάδιο του ελέγχου.

Ειδικότερα, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού των φορολογητέων εσόδων κατά τουλάχιστον το ποσό των 20.630,09€ απορρίπτεται ως αβάσιμος. Και τούτο διότι οι εταιρείες ταχυμεταφορών καταθέτουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των πελατών τους το συνολικό ποσό των εισπραχθεισών αντικαταβολών, μειωμένο κατά την αμοιβή τους, για την οποία εκδίδεται το οικείο τιμολόγιο, το οποίο καταχωρείται ως δαπάνη από τους πελάτες. Περαιτέρω, τυχόν αποκλίσεις δύνανται να οφείλονται και σε ετεροχρονισμό της πίστωσης των σχετικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς (ενδεικτικά, αντικαταβολές που εισπράχθηκαν τον Δεκέμβριο ενός έτους δύνανται να κατατεθούν τον Ιανουάριο του επόμενου). Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προκύπτουν από τις απαντήσεις των εταιρειών ταχυμεταφορών, στις οποίες αποτυπώνονται τα συνολικά έσοδα του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο του κοινοποιήθηκαν οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού. Περαιτέρω, ούτε από τα στοιχεία του φακέλου ούτε από τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς προκύπτει ότι υπέβαλε σχετικό γραπτό αίτημα προς την ελεγκτική αρχή, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, για τη χορήγηση πρόσθετων στοιχείων ή εγγράφων της υπόθεσης.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκαν οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2019, 2020, 2021 και 2022 που περιλάμβαναν τις ως άνω διαφορές εισοδήματος πλέον των αντίστοιχων προστίμων του άρθρου 58 του Ν.4987/2022.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του περί έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, περί μη νόμιμου και εσφαλμένου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς και περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και ατεκμηρίωτοι.

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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο, έκτο και έβδομο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2859/2000: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.».

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

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). ... 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, είναι δυνατή η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) των συντελεστών του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο, εφόσον: ...».

Επειδή, στο Παράρτημα ΙΙΙ του Ν.2859/2000 ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ (παράγραφος 1 του άρθρου 21) περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων: «... 11. Καρποί και φρούτα βρώσιμα, φλούδες εσπεριδοειδών, πεπονιών και καρπουζιών (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813,

0814).12. Καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά (Δ.Κ. 0901, 0902, 0903, 0904, 0905, 0906, 0907, 0908, 0909, 0910).13. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007, 1008).14. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103,1104, 1105, 1106, EX 1108). 15. Σπέρματα και καρποί ελαιώδεις. Σπέρματα, σπόροι και διάφοροι καρποί (Δ.Κ. 1201, 1202, 1204, 1205, 1206, 1207,1208,1209). ... 24. Ζάχαρα και ζαχαρώδη παρασκευάσματα (Δ.Κ. 1701, 1702, 1703,1704).25. Κακάο και παρασκευάσματα αυτού(Δ.Κ. 1801, 1802, 1803, 1804, 1805, 1806).26. Παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα κάθε είδους ή το γάλα, περιλαμβανομένων των παρασκευασμάτων για τη διατροφή των βρεφών και παιδιών, συσκευασμένων για τη λιανική πώληση. Είδη ζαχαροπλαστικής (Δ.Κ. 1901, 1902, 1903, 1904,1905).27. Παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων ή άλλων μερών φυτών, καθώς και οι χυμοί φρούτων και λαχανικών (Δ.Κ. 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, EX 2009). 28. Εκχυλίσματα, αποστάγματα και συμπυκνώματα καφέ, τσαγιού, ή ματέ και παρασκευάσματα με βάση τα προϊόντα αυτά ή με βάση τον καφέ, το τσάι ή το ματέ. ...».

Επειδή, με το άρθρο 58α παρ.1 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, ότι είναι μη νόμιμος και αόριστος ο προσδιορισμός του ποσού των φορολογητέων εκροών για την επιβολή ΦΠΑ από τη ελεγκτική αρχή καθώς και ο υπολογισμός του ΦΠΑ του συνόλου της αποκρυβείσας αξίας με συντελεστή 24% και ότι είναι μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων ΦΠΑ. Ειδικότερα αναφέρει ότι:

- στην προκειμένη περίπτωση, από την ίδια την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή έλεγχο για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, αλλά έλαβε, για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ως δήθεν «καθαρή αξία μη έκδοσης στοιχείων», το ακριβώς ίδιο ποσό που είχε προσδιοριστεί στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ως μη δηλωθέν ή αποκρυβέν εισόδημα.
- η ελεγκτική αρχή παρέλειψε να εξετάσει ότι, λόγω του αντικειμένου δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης με κύριο ΚΑΔ το λιανικό εμπόριο ξηρών καρπών, και όπως προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί και που προσκομίστηκαν ενώπιον του ελέγχου, πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών, που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, ενώ η πλειονότητα των συναλλαγών κατά τα ελεγχόμενα έτη, υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή 13% και όχι στον κανονικό συντελεστή 24%, αφού πρόκειται κατά κύριο λόγο για πωλήσεις ξηρών καρπών και συναφών ειδών όπως αλείμματα καρπών. Τονίζει ότι η επιλογή του συντελεστή 24% από τον έλεγχο δεν ερείδεται σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη διαπίστωση ως προς το είδος των πωλήσεων, ούτε σε ανάλυση ή στάθμιση των

πραγματικών δεδομένων της δραστηριότητας της επιχείρησής του. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει τουλάχιστον να τροποποιηθούν ως προς το ποσό του ΦΠΑ, κατά το μέρος που αυτό υπολογίστηκε αποκλειστικά με συντελεστή 24%, και όχι με αναγωγή και επιμερισμό μεταξύ των εφαρμοστέων συντελεστών (13%, 17% και 24%), ανάλογα με τα πραγματικά ποσοστά των πωλήσεων ανά έτος. Επιπλέον, διατείνεται ότι εφόσον κατά τα ανωτέρω η ελεγκτική αρχή, μη νόμιμα προσδιόρισε το ποσό των εκροών που υπόκεινται σε ΦΠΑ, συνακόλουθα μη νόμιμα υπολόγισε πρόστιμα ΦΠΑ επί τη βάσει του φόρου που προέκυψε με το εν λόγω ποσό εκροών. Επικουρικά αναφέρει ότι μη νόμιμα επί του ως άνω ποσού εκροών, εφάρμοσε η ελεγκτική αρχή συντελεστή ΦΠΑ 24% και συνακόλουθα μη νόμιμα υπολόγισε πρόστιμα ΦΠΑ επί τη βάσει του φόρου που προέκυψε κατ' εφαρμογή εσφαλμένου συντελεστή. Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρων και προστίμων ΦΠΑ δεν ακυρωθούν ολικά, τότε θα πρέπει τουλάχιστον να τροποποιηθούν κατά τα ανωτέρω αναλυτικά διαλαμβανόμενα.

- Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες με τις οποίες του επιβάλλονται τα επίμαχα πρόστιμα ΦΠΑ θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, εν προκειμένω έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ΦΠΑ από το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996)

(Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ στη σελίδα 12, προκύπτει ότι για τον υπολογισμό του ΦΠΑ εφαρμόστηκε συντελεστής 24%. Βάσει αυτού ο αναλογούν φόρος εκροών προσδιορίστηκε, ως εξής:

- φορ. έτος 2019: καθαρή αξία μη έκδοσης 6.947,31€ αναλογών ΦΠΑ 1.667,35€
- φορ. έτος 2020: καθαρή αξία μη έκδοσης 69.465,00€ αναλογών ΦΠΑ 16.671,60€
- φορ. έτος 2021: καθαρή αξία μη έκδοσης 99.876,18€ αναλογών ΦΠΑ 23.970,28€
- φορ. έτος 2022: καθαρή αξία μη έκδοσης 33.355,91€ αναλογών ΦΠΑ 8.005,42€.

Επιπρόσθετα, επιβλήθηκαν πρόστιμα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Ν.4987/2022, σε ποσοστό 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, που ισούται:

- στο φορ. έτος 2019: στο ποσό των 833,67€ επί του ως άνω ΦΠΑ 1.667,35€
- στο φορ. έτος 2020: στο ποσό των 8.335,80€ επί του ως άνω ΦΠΑ 16.671,60€
- στο φορ. έτος 2021: στο ποσό των 11.985,14€ επί του ως άνω ΦΠΑ 23.970,28€
- στο φορ. έτος 2022: στο ποσό των 4.002,71€ επί του ως άνω ΦΠΑ 8.005,42€.

Επειδή, ωστόσο στις από 18/12/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.5144/2024 και εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ δεν αποτυπώνεται καμιά αιτιολογία από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή του συντελεστή 24% ΦΠΑ στο σύνολο της αποκρουβείσας αξίας των φορολογητέων εκροών (μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων) που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το προφίλ του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα ELENXIS προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα φορ. έτη κύρια δραστηριότητά του ήταν το λιανικό εμπόριο βιολογικών τροφίμων και λοιπές δραστηριότητες: α) το χονδρικό εμπόριο επεξεργασμένων φρούτων και λαχανικών, κατεργασμένων ξηρών καρπών, μαρμελάδων, ζελέδων, πουρέ και πολτών φρούτων η ξηρών καρπών, τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων καφέ, τσαγιού, κακάου και μπαχαρικών, καβουρδισμένου και αλεσμένου καφέ και παρομοίων ειδών, συμπληρωμάτων υγιεινής διατροφής, άλλων προϊόντων δημητριακών, βιολογικών τροφίμων μη κατεψυγμένων και β) το λιανικό εμπόριο αποξηραμένων οσπριωδων λαχανικών, μαρμελάδων, ζελέδων, πουρέ και πολτών φρούτων η ξηρών καρπών, σοκολάτας και άλλων παρασκευασμάτων που περιέχουν κακάο, αλκοολούχων ποτών, γαλακτοκομικών προϊόντων, καφέ, τσαγιού, κακάου και μπαχαρικών, καβουρδισμένου και αλεσμένου καφέ και παρομοίων ειδών, ειδών υγιεινής διατροφής, άλλων προϊόντων δημητριακών, ξηρών καρπών, φυσικού μελιού. Παράλληλα, από την επισκόπηση των δηλώσεων του ΦΠΑ διαπιστώνεται ότι στις ελεγχόμενες φορ. περιόδους οι φορολογητέες του εκροές υπάγονται σε διάφορους συντελεστές ΦΠΑ (13%, 24%, 17% και 9%) και όχι αποκλειστικά στον συντελεστή 24%.

Επειδή, κατόπιν των παραπάνω με την παρούσα ελλείπει ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί υπολογισμού του ΦΠΑ με εσφαλμένο συντελεστή, ήτοι με συντελεστή 24% στο σύνολο της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας αξίας των φορολογητέων εκροών, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ οι λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις για τον ΦΠΑ όπως αναγράφονται στην από 18/12/2025 οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κρίνονται ορθές και αιτιολογημένες.

Επειδή, κατά συνέπεια οι με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου των φορ. περιόδων 01/01 - 31/12/2019, 01/01 - 31/12/2020, 01/01 - 31/12/2021 και 01/01 - 31/12/2022 (αντίστοιχα) και οι με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 πράξεις επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 των φορ. ετών 2019, 2020, 2021 και 2022 (αντίστοιχα) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης τροποποιούνται ως ακολούθως:

- Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και τα ποσά των δηλώσεων ΦΠΑ του προσφεύγοντος η αναγωγή ανα συντελεστή ΦΠΑ σε κάθε ελεγχόμενο φορ. έτος διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΗ	2019	2020	2021	2022
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 13%	121.384,62	160.209,68	238.434,26	390.710,85
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 24%	61.343,55	127.809,60	134.321,44	211.744,38
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 9%	0,00	0,00	0,00	59,01
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΟΡ. ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 17%	26,00	16.160,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	182.754,17	304.179,28	372.755,70	602.514,24
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	0,6642	0,5267	0,6397	0,6485
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	0,3357	0,4202	0,3603	0,3514
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	0,0000	0,0000	0,0000	0,0001
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	0,0001	0,0531	0,0000	0,0000
	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	8.614,66	86.136,60	123.846,46	41.361,33
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	5.721,82	45.367,71	79.218,75	26.821,47
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	2.891,61	36.192,75	44.627,71	14.535,80
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	0,00	0,00	0,00	4,05
ΑΝΑΓΩΓΗ ΣΕ ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	1,23	4.576,14	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	8.614,66	86.136,60	123.846,46	41.361,33

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2019	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	5.721,82	5.063,56	658,26	5.721,82
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	2.891,61	2.331,94	559,67	2.891,61
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	1,23	1,05	0,18	1,23
ΣΥΝΟΛΟ		7.396,55	1.218,11	8.614,66

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2020	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	45.367,71	40.148,42	5.219,29	45.367,71
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	36.192,75	29.187,70	7.005,05	36.192,75
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	4.576,14	3.911,23	664,91	4.576,14
ΣΥΝΟΛΟ		73.247,35	12.889,25	86.136,60

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	79.218,75	70.105,08	9.113,66	79.218,75
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	44.627,71	35.990,09	8.637,62	44.627,71
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		106.095,18	17.751,28	123.846,46

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2022	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 13%	26.821,47	23.735,82	3.085,66	26.821,47
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 24%	14.535,80	11.722,42	2.813,38	14.535,80
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 9%	4,05	3,72	0,33	4,05
ΣΥΝΤ. ΦΠΑ 17%	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		35.461,96	5.899,37	41.361,33

- Συνεπώς, η συνολική αποκρυβείσα αξία, η καθαρή αποκρυβείσα αξία και ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτήν ανά φορ. έτος έχουν ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	8.614,66	8.614,66	0,00
2020	86.136,60	86.136,60	0,00
2021	123.846,46	123.846,46	0,00
2022	41.361,33	41.361,33	0,00

ΦΟΡ. ΕΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ			ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	6.947,31	7.396,55	449,24	1.667,35	1.218,11	-449,24
2020	69.465,00	73.247,35	3.782,35	16.671,60	12.889,25	-3.782,35
2021	99.876,18	106.095,18	6.219,00	23.970,28	17.751,28	-6.219,00
2022	33.355,91	35.461,96	2.106,05	8.005,42	5.899,37	-2.106,05

- Εν κατακλείδι, ο προσδιορισμός της διαφοράς ΦΠΑ και τα πρόστιμα του άρθρου 58^α παρ. 1 του Ν.4987/2022 ανά φορ. περίοδο έχουν ως εξής:

ΦΟΡ. ΠΕΡ. 01/01 -31/12/2019	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	156.912,84	163.860,15	164.309,39	6.947,31	7.396,55	449,24
Αξία φορολογητέων εισροών	147.881,88	147.881,88	147.881,88	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών	25.841,33	27.508,68	27.059,44	1.667,35	1.218,11	-449,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.015,61	34.015,61	34.015,61	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	8.174,28	6.506,93	6.956,17	-1.667,35	-1.218,11	449,24
Χρεωστικό υπόλοιπο				0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή				0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.174,28	6.506,93	6.956,17	-1.667,35	-1.218,11	449,24

ΦΟΡ. ΠΕΡ. 01/01 -31/12/2020	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	258.662,69	328.127,69	331.910,04	69.465,00	73.247,35	3.782,35

Αξία φορολογητέων εισροών	235.433,75	235.433,75	235.433,75	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών	45.516,59	62.188,19	58.405,84	16.671,60	12.889,25	-3.782,35
Υπόλοιπο φόρου εισροών	52.518,96	50.851,61	50.851,61	-1.667,35	-1.667,35	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.002,37			-7.002,37	-7.002,37	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.336,58	7.554,23	11.336,58	7.554,23	-3.782,35
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.336,58	7.554,23	11.336,58	7.554,23	-3.782,35
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.002,37			-7.002,37	-7.002,37	0,00

ΦΟΡ. ΠΕΡ. 01/01 -31/12/2021	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	319.327,51	419.203,69	425.422,69	99.876,18	106.095,18	6.219,00
Αξία φορολογητέων εισροών	299.047,15	299.047,15	299.047,15	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών	53.428,19	77.398,47	71.179,47	23.970,28	17.751,28	-6.219,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	64.341,77	57.339,40	57.339,40	-7.002,37	-7.002,37	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.913,58			-10.913,58	-10.913,58	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.059,07	13.840,07	20.059,07	13.840,07	-6.219,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		20.059,07	13.840,07	20.059,07	13.840,07	-6.219,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.913,58			-10.913,58	-10.913,58	0,00

ΦΟΡ. ΠΕΡ. 01/01 -31/12/2022	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	516.577,55	549.933,46	552.039,51	33.355,91	35.461,96	2.106,05
Αξία φορολογητέων εισροών	419.535,04	419.535,04	419.535,04	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών	85.936,69	93.942,11	91.836,06	8.005,42	5.899,37	-2.106,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	93.663,22	82.749,64	82.749,64	-10.913,58	-10.913,58	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.726,53			-7.726,53	-7.726,53	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.192,47	9.086,42	11.192,47	9.086,42	-2.106,05
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.192,47	9.086,42	11.192,47	9.086,42	-2.106,05
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.726,53			-7.726,53	-7.726,53	0,00

ΦΟΡ. ΕΤΗ	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΦΠΑ ΑΡ. 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	833,67	609,05	-224,62
2020	8.335,80	6.444,63	-1.891,17
2021	11.985,14	8.875,64	-3.109,50
2022	4.002,71	2.949,69	-1.053,02

Επειδή, με την αποδοχή του εν λόγω ισχυρισμού με την παρούσα απόφαση και λαμβάνοντας υπόψη τους ανωτέρω υπολογισμούς διαπιστώνεται ότι το συνολικό ποσό της διαπιστωθείσας από τον έλεγχο αποκρυβείσας αξίας παραμένει σταθερό, αλλά μεταβάλλεται η αναλογία μεταξύ της καθαρής αποκρυβείσας αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ, ήτοι των στοιχείων που απαρτίζουν την συνολική αποκρυβείσα αξία. Ειδικότερα, δεδομένης της αμετάβλητης συνολικής αποκρυβείσας αξίας και της μείωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, η καθαρή αποκρυβείσα αξία αυξάνεται σε σύγκριση με τα ποσά του ελέγχου και διαμορφώνεται ως εξής ανά φορ. έτος:

ΦΟΡ. ΕΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ		
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	6.947,31	7.396,55	449,24
2020	69.465,00	73.247,35	3.782,35
2021	99.876,18	106.095,18	6.219,00
2022	33.355,91	35.461,96	2.106,05

Συνεπώς, κατόπιν αυτών θα έπρεπε να τροποποιηθούν με τα νέα ως άνω ποσά και οι αντίστοιχες επίμαχες πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, γεγονός που θα οδηγούσε σε μεγαλύτερο φορολογικό αποτέλεσμα σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, οι με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξεις επιβολής προστίμου των φορ. ετών 2019, 2020, 2021 και 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν μεταβάλλονται με την παρούσα και επικυρώνονται ως έχουν.

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι διατάξεις του άρθρου 58α παρ. 1 του Ν.4987/2022 (νυν 57 παρ.6 του Ν.5104/2024) παραβιάζουν την αρχή της αναλογικότητας, διότι το ύψος του ποσοστού του προστίμου, το οποίο ορίζεται στο 50%, είναι δυσανάλογο σε σχέση με την καταλογισθείσα διαφορά φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος με το ίδιο σκεπτικό που αναφέρθηκε προηγουμένως προς αντίκρουση του αντίστοιχου ισχυρισμού του προσφεύγοντος για τα πρόστιμα εισοδήματος του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 (σελ. 15 -16 της παρούσας).

Ως προς τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο

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 ... 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα εξής: «[...] Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος Παράγραφος 1 5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή με το άρθρο 54 παρ. 1 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)»: «[...] ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η') 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). [...] Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.[...]».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1026/2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την

επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», ορίζονται τα εξής: «[...] Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 [...].

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η ερμηνεία και η εφαρμογή του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 (και ήδη άρθρου 57 παρ.1 ν. 5104/2024) από την ελεγκτική αρχή. Υποστηρίζει ότι εν προκειμένω, με την με αρ./2025 πράξη επιβολής προστίμου του επιβλήθηκε το εν λόγω πρόστιμο λόγω δήθεν μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 ΚΦΔ και συγκεκριμένα, επί της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αναγράφεται ότι «δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των ΕΛΠ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ». Ωστόσο, όπως διατείνεται ούτε από το σώμα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, ούτε και από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της ελεγκτικής αρχής δεν προκύπτει ο λόγος επιβολής του ως άνω προστίμου, καθόσον δεν επεξηγείται για ποιο λόγο η ατομική του επιχείρηση δήθεν δεν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του Ν.4987/2022 (και ήδη άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024), είναι η θεμελίωση της κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της αξιοπιστίας και της καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων της οντότητας, η οποία πρέπει να βασίζεται στην ενιαία και όχι την αποσπασματική εξέτασή τους.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στις ΠΟΛ.1252/2015 και ΠΟΛ.1026/2018, ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4987/2024, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επειδή, από την 18/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του

N.4308/2014 (ΕΛΠ) & του N.5104/2024 (ΚΦΔ), του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης δεν προκύπτει συγκεκριμένη - ειδική αιτιολογία που να διευκρινίζει σε τι έγκειται η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τις υποχρεώσεις του κατά το άρθρο 13 του N.4987/2022 από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου ελλείπει ιδιαίτερης και εμπεριστατωμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της συνολικής αξιοπιστίας και καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος του προσφεύγοντος, εσφαλμένα του επιβλήθηκε παράβαση για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του N.4987/2022 υποχρεώσεις του.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. - 19/01/2026 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και

- την ακύρωση της με αρ. - 18/12/2025 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του N.5104/2024) άρθρου 54 N.4987/2022 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης,
- την τροποποίηση των με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 πράξεων επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του N.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του N.4987/2022 των φορ. ετών 2019, 2020, 2021 και 2022 (αντίστοιχα) και των με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του N.5104/2024)/ επιβολής προστίμων των φορ. περιόδων 01/01 - 31/12/2019, 01/01 - 31/12/2020, 01/01 - 31/12/2021 και 01/01 - 31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης,
- την επικύρωση των με αρ., ..., ... και - 18/12/2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του N.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμου των φορ. ετών 2019, 2020, 2021 και 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

- Η με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του N.5104/2024) άρθρου 54 N.4987/2022 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου

Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4987/2022	2.500,00	0,00	-2.500,00
--------------------------------	----------	------	-----------

- Η με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Πρόστιμο (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022	833,67	609,05	-224,62

- Η με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Πρόστιμο (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022	8.335,80	6.444,63	-1.891,17

- Η με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Πρόστιμο (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022	11.985,14	8.875,64	-3.109,50

- Η με αρ. - 18/12/2025 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Πρόστιμο (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4987/2022	4.002,71	2.949,69	-1.053,02

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Μείωση φορολογικής ζημίας	6.947,31

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	4.588,21
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	2.294,11
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.882,32

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	4.343,70
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	2.171,85
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.515,55

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Μείωση φορολογικής ζημίας	33.355,91

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο	1.667,35	1.218,11	449,24
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση σε φορ. περίοδο	6.506,93	6.956,17	449,24

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο	7.002,37	7.002,37	0,00
Διαφορά φόρου	11.336,58	7.554,23	-3.782,35

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο	10.913,58	10.913,58	0,00
Διαφορά φόρου	20.059,07	13.840,07	-6.219,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 18/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη φορ. περίοδο	7.726,53	7.726,53	0,00
Διαφορά φόρου	11.192,47	9.086,42	-2.106,05

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.