



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/07/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3010

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 **02/04/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αριθμ.:

-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021,
-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022,
-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021,

-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022,
-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021,
-/03.03.2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 02/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθμ./03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.085,11 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 4.542,56 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **13.627,67 €**.

Με την υπ' αριθμ./03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 38.453,46 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 19.226,73 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **57.680,19 €**.

Με την υπ' αριθμ./03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκροών ποσού 6.188,45 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 3.094,23 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **9.282,68 €**.

Με την υπ' αριθμ./03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εκροών ποσού 22.972,38 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 11.486,19 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **34.458,57 €**.

Με την υπ' αριθμ./03.03.2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 54^Ε του ν.4987/2022) της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **16.372,34 €**, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων) χωρίς έναρξη εργασιών.

Με την υπ' αριθμ. /03.03.2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 54^Ε του ν.4987/2022) της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **30.000,00 €**, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων) χωρίς έναρξη εργασιών.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 03/03/2026 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθ. 57 Κ.Φ.Δ. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. /11.02.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στις 05/10/2023 είχε αποσταλεί έγγραφο από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού που αφορούσε στην προσφεύγουσα, στο οποίο αναφέρονταν τα εξής:

«[...] Ο φορολογούμενος ταυτοποιήθηκε ως ο κάτοχος του λογαριασμού συνδρομητική πλατφόρμα Ο φορολογούμενος έχει περίπου 1600 συνδρομητές (subscribers) στην εν λόγω πλατφόρμα. Οι ακόλουθοι πληρώνουν μηνιαία συνδρομή ανά δημιουργό περιεχομένου (από 5 έως 50 ευρώ). Η πλατφόρμα κρατά ως αμοιβή το 20% της συνδρομής πλέον Φ.Π.Α.. Ο φορολογούμενος ασχολείται επαγγελματικά και με ταινίες ερωτικού περιεχομένου, συνεργαζόμενος με την εταιρεία]».

Κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου και συγκεκριμένα στις 07/05/2025 απεστάλη από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού το υπ' αριθμόν ΔΙΕΣΕΛ ΕΜΠ ΕΞ 2025/02-05-2025 έγγραφο (αρ. εισερχ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΜΠ ΕΙ 2025/07-05-2025, στο οποίο αναφέρονταν τα εξής:

«Σας ενημερώνουμε ότι στο πλαίσιο συμμετοχής της υπηρεσίας μας σε ταυτόχρονο φορολογικό έλεγχο αναφορικά με την εταιρεία έχουν ληφθεί αρχεία από αλλοδαπές φορολογικές αρχές για τα έτη 2020-2022 αναφορικά με φορολογούμενους δημιουργούς περιεχομένου που δραστηριοποιούνται μέσω της πλατφόρμας

[...]

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σας ενημερώνουμε ότι στα ληφθέντα αρχεία εμφανίζονται τα κάτωθι στοιχεία

[...]

ACCOUNT REFERENCE (στοιχεία λογαριασμού Fenix για την αναγνώριση του δημιουργού):

ACCOUNT LEGAL NAME:

ACCOUNT USERNAME:

[...]

Διαθέσιμα στοιχεία συναλλαγών ανά έτος:

Για το έτος 2021

NUM_TRANS: 164

TOTAL_VALUE: 30.497

Για το έτος 2022

NUM_TRANS: 322

TOTAL_VALUE: 99.777

[...]».

Δεδομένου ότι τα ανωτέρω ποσά αφορούν σε δολάρια ΗΠΑ, ο έλεγχος τα μετέτρεψε σε € και τα καταλόγισε στην προσφεύγουσα ως μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ως εξής:

Έτος	Ποσά σε USD	Ισοτιμία	Ποσά σε €
2021	30.497,00	0,8455	25.785,21
2022	99.777,00	0,9496	94.748,24

Περαιτέρω, από το υπ' αριθμόν 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΠΔ/14-03-2024 έγγραφο της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., το οποίο ήταν απάντηση στο υπ' αριθμόν 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/06-03-2024 αίτημα του ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει μέρος σε εκδήλωση στον χώρο της εταιρείας με Α.Φ.Μ. που πραγματοποιήθηκε στις 28/05/2022, στην οποία είχαν πωληθεί online 97 εισιτήρια αξίας εκάστου 10,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 970,00 €, ποσό το οποίο επίσης ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα ως μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013.

Επί των ανωτέρω ποσών ο έλεγχος υπολόγισε και καταλόγισε στην προσφεύγουσα και τον μη αποδοθέντα αναλογούντα Φ.Π.Α. κατ' άρθρο 14 παρ. 2 (β') του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους:

Έτος	ONLY FANS		TOKYO THEATER		Συνολική καθαρή αξία	Συνολικός Φ.Π.Α. (24%)
	Καθαρή αξία	Αναλογών Φ.Π.Α. (24%)	Καθαρή αξία	Αναλογών Φ.Π.Α. (24%)		
2021	25.785,21	6.188,45	0,00	0,00	25.785,21	6.188,45
2022	94.748,24	22.739,58	970,00	232,80	95.718,24	22.972,38

Παράλληλα, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμόν 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2024/23-10-2024 Αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου και της Λιθουανίας μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων-Τμήμα Β' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας.

Από τη φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου έλαβε απάντηση μέσω του υπ' αριθμόν ΔΔΦΟΣ Β' ΕΙ 2025 ΕΜΠ/17-04-2025 εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, με το οποίο προσκομίστηκε ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η προσφεύγουσα στο εν λόγω κράτος και ειδικότερα, του υπ' αριθμόν λογαριασμού στην τράπεζα Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων δεδομένων, διαπιστώθηκε η ύπαρξη των κάτωθι πρωτογενών καταθέσεων/πιστώσεων:

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό (GBP)	Ισοτιμία	Ποσό (€)
8/1/2021		900,00	1,1098	998,82
18/1/2021		95,00	1,1234	106,72
8/3/2021		800,00	1,1667	933,36
7/4/2021		800,00	1,1579	926,29
7/4/2021		200,00	1,1579	231,57
19/4/2021		500,00	1,1597	579,87

29/4/2021	.....	49,00	1,1516	56,43
30/4/2021	.....	55,00	1,1516	63,34
30/4/2021	.....	1.000,00	1,1516	1.151,57
4/6/2021	.....	4,00	1,1653	4,66
4/6/2021	.....	900,00	1,1653	1.048,73
4/6/2021	.....	4,60	1,1653	5,36
4/6/2021	.....	19,99	1,1653	23,29
	Σύνολο	5.327,59		6.130,01

Από τη φορολογική αρχή της Λιθουανίας έλαβε απάντηση μέσω του υπ' αριθμόν ΔΔΦΟΣ Β' ΕΙ 2025 ΕΜΠ/27-01-2025 εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, με το οποίο προσκομίστηκε ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η προσφεύγουσα στο εν λόγω κράτος και ειδικότερα, του υπ' αριθμόν λογαριασμού στην τράπεζα REVOLUT (τηρούμενος σε Λίρες Αγγλίας). Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων δεδομένων, διαπιστώθηκε η ύπαρξη των κάτωθι πρωτογενών καταθέσεων/πιστώσεων:

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό (GBP)	Ισοτιμία	Ποσό (€)
11/12/2022	.....	97,54	1,1628	113,42
	Σύνολο	97,54		113,42

Τέλος, από την επεξεργασία των στοιχείων που προέκυψαν από την άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ), διαπιστώθηκε η ύπαρξη των κάτωθι πρωτογενών καταθέσεων/πιστώσεων:

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό (€)
13/1/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	100,00
8/4/2021	.....	15,00
8/4/2021	.....	50,00
6/5/2021	.....	60,00
27/5/2021	.....	50,00
8/7/2021	.....	50,00
	Σύνολο	325,00

Όλες οι ανωτέρω πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Συγκεντρωτικά, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος καταλογίστηκαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαφορές ανά φορολογικό έτος:

2021

Αιτιολογία	Ποσό (€)
Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21 παρ. 1 ν.4172/2013)	25.785,21

Πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις (προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθ. 21 παρ. 4 ν.4172/2013)	6.455,01
Μείον: προστιθέμενη διαφορά δαπανών	-2.546,85
Σύνολο	29.693,37

2022

Αιτιολογία	Ποσό (€)
Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21 παρ. 1 ν.4172/2013)	95.718,24
Πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις (προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθ. 21 παρ. 4 ν.4172/2013)	113,42
Σύνολο	95.831,66

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Μη νόμιμη, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ και των άρθρων 33, 65 και 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.δ. 2732/1953 (ΦΕΚ Α' 329/1953, Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου) και των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5 και 67 του ν.4172/2013 και των σχετικών αποφάσεων ΠΟΛ 1058/2015 και ΠΟΛ 1201/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2^{ος} λόγος: Μη νόμιμη, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ και των άρθρων 33, 65 και 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 και 28 του ν. 4172/2013, έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθμούς/3.3.2026 και/3.3.2026 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

3^{ος} λόγος: Μη νόμιμη, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ και των άρθρων 33, 65 και 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000, έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθμούς /3.3.2026 και .../3.3.2026 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

4^{ος} λόγος: Μη νόμιμη, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ και των άρθρων 33, 65 και 76 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024, έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθμούς /3.3.2026 και .../3.3.2026 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν.5104/2024.

5^{ος} λόγος: Παράνομη, κατά παράβαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου κανόνα επιβολής φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του διοικούμενου και κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης, καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθμούς /3.3.2026 και/3.3.2026

οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί πιστώσεων που δε συγκεντρώνουν τα στοιχεία ωφέλειας/εσόδου.

6ος λόγος: Παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 27, 30 και 33 του ν.5104/2024, καθώς και των διατάξεων της εγκυκλίου ΠΟΛ 1073/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, παράλειψη κοινοποίησης των με αριθ. και εντολών ελέγχου, η οποία καθιστά τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις νομικά πλημμελείς.

7ος λόγος: Παράνομη, κατά παραβίαση των αρχών της φορολογικής ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, της ασφάλειας δικαίου, καθώς και της προστατευόμενης (δικαιολογημένης) εμπιστοσύνης των διοικούμενων, επαναλαμβανόμενη ελεγκτική διαδικασία που διενεργείται σε βάρος της από το έτος 2023 έως και σήμερα για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη (2017-2023) από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία άγει στην οικονομική της εξόντωση.

8ος λόγος: Κατά παράβαση των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης η διενέργεια ελέγχου και έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθμούς/3.3.2026 και 49/3.3.2026 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί πιστώσεων μικρού ύψους.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013”:

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:
(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή
(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή. Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι

δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
 - στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
 - στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
 - στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης)
- [...].».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος της καταλογίζει φόρο επί εισοδημάτων που απέκτησε στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι είχε μετοικήσει στο Ηνωμένο Βασίλειο τον Φεβρουάριο του 2018 με πρόθεση μόνιμης εγκατάστασης, όπου και παρέμεινε έως και τον Νοέμβριο του 2022, ήτοι κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα δεν ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από το ΟΠΣ TAXIS της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2021-2022, διέμενε στην Κερατέα Αττικής επί της οδού ΤΚ Παράλληλα δεν προκύπτει η εκ μέρους της υποβολή δήλωσης μεταφοράς της φορολογικής της κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατά τα οριζόμενα στην ανωτέρω ΠΟΛ 1201/2017.

Επειδή περαιτέρω, στο υπ' αριθμόν/04-03-2024 αίτημα προηγούμενου ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα είχε απαντήσει με το υπ' αριθμόν/30-04-2024 έγγραφο, με το οποίο είχε γνωστοποιήσει στον έλεγχο ότι ανέμενε από τον λογιστή της στην Αγγλία να της αποστείλει τα δικαιολογητικά, ώστε να δηλώσει στην Ελλάδα πως ήταν κάτοικος εξωτερικού από το 2018. Ωστόσο, από εκείνη την ημερομηνία (30/04/2024) έως και τις 03/03/2026 που ολοκληρώθηκε ο παρών έλεγχος, ήτοι για περίοδο δύο (2) ετών, ουδέν σχετικό δικαιολογητικό προσκόμισε, με εξαίρεση την από 26/02/2018 επιστολή του Υπουργείου Εργασίας και Συντάξεων του Ηνωμένου Βασιλείου για την απόδοση σε αυτήν αριθμού κοινωνικής ασφάλισης.

Επειδή και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ουδέν σχετικό στοιχείο προσκομίζει η προσφεύγουσα, παρά μόνο επιφυλάσσεται να θέσει υπόψη της Υπηρεσίας μας αντίγραφα των μισθωτηρίων συμβολαίων κατοικίας που συνήψε στο Ηνωμένο Βασίλειο τα έτη 2018-2022 και των σχετικών συμβάσεων εργασίας της.

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα με κανέναν τρόπο δεν αποδεικνύει ότι κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2021-2022 ήταν φορολογική κάτοικος αλλοδαπής και όχι Ελλάδας και κατ' επέκταση, ορθώς φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν.5104/2024 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που

υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4172/2013:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.[...]

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.

[...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα):

«Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.:

[...]

β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως.

[...].».

Επειδή όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1003/2014 «39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος της καταλόγισε εισόδημα από μη δηλωθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα αναφορικά με ποσά που εισέπραξε από την εταιρεία και βάσει αυτού, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%, καθώς και πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54^Ε του ν.4987/2022) λόγω μη έναρξης επιτηδεύματος και μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω πόρισμα, αξιολογώντας τις πληροφορίες που έλαβε από την εταιρεία μέσω του υπ' αριθμόν ΔΙΕΣΕΛ ΕΜΠ ΕΞ 2025/02-05-2025 εγγράφου (αρ. εισερχ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΜΠ ΕΙ 2025/07-05-2025 της ΔΙΕΣΕΛ.

Επειδή προέκυψε πως η προσφεύγουσα ασκούσε συστηματική εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών διάθεσης ταινιών και άλλων βίντεο, που κατεβάζονται (download) από το Internet με σκοπό το κέρδος.

Επειδή σύμφωνα με το μοντέλο συνεργασίας ενός φυσικού προσώπου με την πλατφόρμα OnlyFans, η τελευταία παρέχει στο φυσικό πρόσωπο διαδικτυακό χώρο, όπου το τελευταίο δύναται να αναρτά προσβάσιμα επί πληρωμή στο ευρύ κοινό προσωπικά βίντεο και φωτογραφίες. Η αμοιβή της πλατφόρμας συνίσταται σε προμήθεια επί του αριθμού των επισκέψεων στον προσωπικό λογαριασμό του φυσικού προσώπου και επί του αριθμού των λήψεων (download) του ψηφιακού υλικού, ήτοι δεν υφίσταται υπαλληλική σχέση μεταξύ της πλατφόρμας και του φυσικού προσώπου.

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη σε δήλωση έναρξης εργασιών ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), σε δήλωση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε παρ. 1 & 3 του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη (ήδη άρθρο 57 παρ. 2 & 4 του ν.5104/2024):

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων

εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.[...]

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος άρθρου μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού».

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2022, έχει εκδοθεί και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με κύριο φόρο 38.453,46 € και πρόστιμο επί αυτού ύψους 19.226,73 €, ήτοι σύνολο 57.680,19 €, δηλαδή ποσό που υπερβαίνει το 50% του προστίμου του ανωτέρω άρθρου, ήτοι του ποσού των 15.000,00 € (= 50% * 30.000,00 €).

Επειδή συνεπώς, εσφαλμένως ο έλεγχος καταλόγισε πρόστιμο ποσού 30.000,00 €, αντί του ορθού που είναι 15.000,00 €.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 (β') του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο.

α) Ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στο φόρο:

αα) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας, ββ) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

Με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού:

α) Για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14, περίπτωση ζ, ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικότερα για τις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων και ενσώματων κινητών αγαθών, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά το μέρος που τα μισθωμένα αγαθά χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις υπηρεσίες της παραγράφου 13, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο παροχής ο λήπτης της υπηρεσίας βρίσκεται στην Ελλάδα.[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14α του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«1. Κατά παρέκκλιση της περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και της υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, ο τόπος παράδοσης των αγαθών και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο παρέχων τις υπηρεσίες ή παραδίδων τα αγαθά έχει την εγκατάστασή του ή, ελλείψει εγκατάστασης, τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της Χώρας και όχι και εντός άλλου κράτους μέλους,

β) οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος ή τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος,

γ) το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των πράξεων που αναφέρονται στην περ. β) δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του εκάστοτε τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ούτε υπερέβη το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Αν οι πράξεις έχουν πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ, λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευθεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις 5 Δεκεμβρίου 2017.

Αν κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους, το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ των ανωτέρω πράξεων υπερβεί το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, από το εν λόγω χρονικό σημείο εφαρμόζονται η περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και η υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14.

2. Οι υποκείμενοι στον φόρο που καλύπτονται από την παρ. 1, οι οποίοι διενεργούν ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών, τα οποία κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, ή οι οποίοι παρέχουν τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές και ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν το δικαίωμα να επιλέγουν τον τόπο παράδοσης των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών τους σύμφωνα με την περ. β) της παρ. 5 του άρθρου 13 και την υποπερ. ββ) της περ. α) της παρ. 13 του άρθρου 14, αντίστοιχα.

Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από το επόμενο ημερολογιακό έτος.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το Παράρτημα VII του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ενδεικτικές ηλεκτρονικές υπηρεσίες που αναφέρονται στην παρ. 13 του άρθρου 14 είναι οι εξής:

1. Η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού,
2. η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του,
3. η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων,
4. η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών,
5. η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024: «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 76 του ν.5104/2024 «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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετη επίκληση των διατάξεων της περ. (β') του άρθρου 14 του ν.2859/2000, χωρίς να εξειδικεύει το νομοθετικό πλαίσιο βάσει του οποίου τα ποσά που εισέπραξε από την εταιρεία υπάγονται οπωσδήποτε σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να αποδώσει Φ.Π.Α. στην Ελλάδα επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα από την εταιρεία OnlyFans (Felix International Ltd), επικαλούμενος τον γενικό κανόνα της παρ. 2 (β') του άρθρου 14 του ν.2859/2000 περί παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Επειδή ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη τις προπαρατεθείσες ειδικότερες διατάξεις του ν.2859/2000 (πρώην Κώδικας Φ.Π.Α. που ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη), καθώς και το γεγονός πως, σύμφωνα με το υπ' αριθμόν ΔΙΕΣΕΛ ΕΜΠ ΕΞ 2025/02-05-2025 έγγραφο (αρ. εισερχ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΜΠ ΕΙ 2025/07-05-2025 της ΔΙΕΣΕΛ, το επίμαχο εισόδημα της προσφεύγουσας υπερέβη το ποσό των 10.000,00 € σε αμφότερα τα έτη 2021-2022, προκύπτει πως ο **τόπος που οφείλεται ο Φ.Π.Α. επί των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών εξαρτάται από τον τόπο που βρίσκεται ο εκάστοτε λήπτης-συνδρομητής της πλατφόρμας μη υποκείμενος στο φόρο.**

Επειδή ο έλεγχος σε κανένα σημείο της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. δεν παρέχει ανάλυση του τόπου εγκατάστασης των πελατών της προσφεύγουσας, ήτοι εάν αυτοί βρίσκονταν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό και κατ' επέκταση, ουδόλως αιτιολογεί τον λόγο για τον οποίο ολόκληρο το ποσό των εσόδων της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα από την εταιρεία θα πρέπει να υπαχθεί σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Επειδή τέλος, αναφορικά με το ποσό των 970,00 € που αφορά στην παρουσία της προσφεύγουσας σε εκδήλωση στο, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, πρόκειται για 97 εισιτήρια των 10,00 € έκαστο, με βάση και τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, κρίνεται πως ο αναλογών Φ.Π.Α. συμπεριλαμβάνεται στην αξία αυτή και θα πρέπει να υπολογιστεί με εσωτερική υφαίρεση, ήτοι: α) φορολογητέα αξία 782,26 € (= 970,00 € /1,24) και β) αξία Φ.Π.Α. 187,74 (= 970,00 € - 782,26 €).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς δεκτός** και οι σχετικοί καταλογισμοί Φ.Π.Α. διαμορφώνονται με την παρούσα ως εξής:

Έτος	ONLY FANS		TOKYO THEATER		Συνολική καθαρή αξία	Συνολικός Φ.Π.Α. (24%)
	Καθαρή αξία	Αναλογών Φ.Π.Α. (24%)	Καθαρή αξία	Αναλογών Φ.Π.Α. (24%)		
2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2022	0,00	0,00	782,26	187,74	782,26	187,74

Ως προς τους 5^ο και 8^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του ν.4172/2013 «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.4987/2022 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης

και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας” «Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«**Α.** Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, να μην επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει **τα μεγάλα ποσά**, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε **«μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016)** για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή σύμφωνα με πάγια θέση της Υπηρεσίας μας επί αντίστοιχων υποθέσεων (ενδ. ΔΕΔ 1928/2018, 3728/2021 κ.ά.), δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των 1.000,00 € αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά την μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το ποσό των 3.000,00 €.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς καταλογίστηκαν σε αυτήν από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ποσά που αφενός αφορούν σε μεταφορά μεταξύ λογαριασμών της και αφετέρου τυγχάνουν «μικρά».

Επειδή ωστόσο, η ΣΤΕ 884/16 καλύπτει μόνο περιπτώσεις που χρήματα που κατέχονται ανά χείρας σε μορφή μετρητών κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό, και όχι λοιπές περιπτώσεις εμβασμάτων.

Επειδή εν προκειμένω, από τις καταλογιζόμενες πιστώσεις μόνο η με ημερομηνία 13/01/2021 και ποσού 100,00 € αφορά σε κατάθεση μετρητών.

Επειδή περαιτέρω, υφίστανται όντως πιστώσεις που έχουν αιτιολογία «.....», η οποία παραπέμπει σε μεταφορά χρημάτων μεταξύ λογαριασμών της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα, από τη λιθουανική τράπεζα στη βρετανική τράπεζα καθώς και πιστώσεις που έχουν αιτιολογία «.....», η οποία παραπέμπει σε μεταφορά χρημάτων μεταξύ λογαριασμών της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα, από τη βρετανική τράπεζα στη βρετανική τράπεζα

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται πως οι κάτωθι πιστώσεις δεν αφορούν προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας:

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό (GBP)	Ισοτιμία	Ποσό (€)
8/1/2021		900,00	1,1098	998,82
8/3/2021		800,00	1,1667	933,36
7/4/2021		800,00	1,1579	926,29
7/4/2021		200,00	1,1579	231,57
19/4/2021		500,00	1,1597	579,87
30/4/2021		55,00	1,1516	63,34
30/4/2021		1.000,00	1,1516	1.151,57
	Σύνολο	4.255,00		4.884,82

και

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό (€)
13/1/2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΕ ΚΑΣ	100,00
	Σύνολο	100,00

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί.

Ως προς τον 6^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.5104/2024:

«[...]

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

[...]

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 όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)” «η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 5 (β') του ν.2717/1999 «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ έχουν κοινοποιηθεί σε αυτήν διαχρονικά:

- η υπ' αριθμόν/11.02.2025 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια σε βάρος της μερικού απομακρυσμένου ελέγχου στο ΕΙΣΟΔΗΜΑ αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2021-2022, με διάρκεια ελέγχου έως 15/10/2025 και
- η υπ' αριθμόν/15.01.2026 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια σε βάρος της μερικού απομακρυσμένου ελέγχου σε ΕΙΣΟΔΗΜΑ, Φ.Π.Α., ΟΡΘΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2021-2022, με διάρκεια ελέγχου έως 15/10/2025 και κατόπιν 1^{ης} παράτασης έως 15/4/2026,

ουδέποτε της κοινοποιήθηκε η αρχική εντολή με αριθμό, καθώς και η τροποποιητική με αριθμό

Επειδή ωστόσο, όπως αναφέρεται στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμόν/11.02.2025 εντολής ελέγχου. Η συγκεκριμένη εντολή αφορά σε μερικό απομακρυσμένο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ήτοι όχι επιτόπιο που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν.5104/2024, για τα φορολογικά έτη 2021-2022 με διάρκεια έως 15/10/2025 και αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο ηλεκτρονικό σύστημα της φορολογικής διοίκησης στις 18/2/2025 με παράλληλη αποστολή e-mail στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση και αναγνώστηκε από αυτήν στις 28/12/2025. Την 01/10/2025 παρατάθηκε η διάρκεια του συγκεκριμένου ελέγχου μέχρι την 15/04/2026 και η εντολή έλαβε τον αριθμό/01-10-2025, χωρίς ωστόσο να κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα. Τέλος, στις 15/01/2026, λόγω επέκτασης του ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. και την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, η ως άνω εντολή έλαβε τον αριθμό/15-01-2026. Σημειώνεται ότι **στην εν λόγω εντολή αναφέρεται διάρκεια ελέγχου έως 15/04/2026**. Αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο ηλεκτρονικό σύστημα της φορολογικής διοίκησης στις 22/01/2026 με παράλληλη αποστολή στο δηλωθέν από την προσφεύγουσα e-mail και αναγνώστηκε από αυτήν στις 30/01/2026.

Επειδή από τα ανωτέρω δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπανόρθωτης βλάβης της από την μη κοινοποίηση σε αυτήν της με αριθμό/01-10-2025 τροποποίησης της εντολής ελέγχου, καθώς αυτή αφορούσε στην αλλαγή της διάρκειας ελέγχου, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, της γνωστοποιήθηκε στις 30/01/2026.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η εν λόγω αρχή μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως συνέβη εν προκειμένω.

Επειδή παράλληλα, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι η Διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Συμπερασματικά, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος με την παρούσα καταλογίζονται οι κάτωθι διαφορές ανά φορολογικό έτος:

2021

Απολογία	Ποσό (€)
----------	----------

Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21 παρ. 1 ν.4172/2013)	25.785,21
Πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις (προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθ. 21 παρ. 4 ν.4172/2013)	1.470,19
Μείον: προστιθέμενη διαφορά δαπανών	-2.546,85
Σύνολο	24.708,55

2022

Απολογία	Ποσό (€)
Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21 παρ. 1 ν.4172/2013)	95.718,24
Πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις (προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθ. 21 παρ. 4 ν.4172/2013)	113,42
Σύνολο	95.831,66

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/04/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και:

- την τροποποίηση της υπ' αριθμόν /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθμόν /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 και της υπ' αριθμόν /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 54^Ε του ν.4987/2022) της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- την ακύρωση της υπ' αριθμόν ... /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και
- την επικύρωση της υπ' αριθμόν /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και της υπ' αριθμόν /03.03.2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 54^Ε του ν.4987/2022) της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

A) /03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	- €	- €	- €	- €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	453,15 €	453,15 €	453,15 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	- €	25.785,21 €	25.785,21 €	25.785,21 €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	6.455,01 €	1.470,19 €	1.470,19 €
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	2.546,85 €		- €	- 2.546,85 €

Φορολογητέο εισόδημα	3.000,00 €	32.693,37 €	27.708,55 €	24.708,55 €
Φόρος κλίμακας	270,00 €	6.976,89 €	5.331,90 €	5.061,90 €
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	270,00 €	40,78 €	40,78 €	- 229,22 €
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	21,15 €	2.149,00 €	1.731,73 €	1.710,58 €
Αναλογών φόρος	21,15 €	9.085,11 €	7.022,85 €	7.001,70 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	- €	- €	- €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	- €	9.085,11 €	7.022,85 €	7.022,85 €
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	- €	4.542,55 €	3.511,43 €	3.511,43 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	- €	13.627,66 €	10.534,28 €	10.534,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		13.627,66 €	10.534,28 €	

Β) .../03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2022

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

Ανάλυση	Έλεγχος
Φόρος	38.453,46
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής	19.226,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.680,19

Γ) .../03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	6.188,45	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής	0,00	3.094,23	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	9.282,68	0,00	0,00

Δ)/03.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	€ -	95.718,24 €	782,26 €	782,26 €
Αξία φορολογητέων εισροών	€ -	- €		- €
Φόρος εκροών	€ -	22.972,38 €	187,74 €	187,74 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	€ -	- €		- €

Χρεωστικό υπόλοιπο	€ -	22.972,38 €	187,74 €	187,74 €
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής		11.486,19 €	93,87 €	93,87 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		34.458,57 €	281,61 €	

Ε) /03.03.2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 16.372,34 €

ΣΤ) /03.03.2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 15.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.