



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11.04.2024

Αριθμός απόφασης: 1021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , κατά:

- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 20.537,47 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 10.268,74 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.099,96 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 33.906,16 €.

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.286,53 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 11.143,27 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.216,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 36.646,67 €.

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 12.811,25 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.405,63 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.816,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.033,00 €.

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.480,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.740,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.220,00 €.

- Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 13.945,72 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.972,86 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.918,58 €.

- Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 15.642,00 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.821,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 23.463,00 €.
- Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 10.566,00 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 5.283,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.849,00 €.
- Με την υπ' αριθ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 4.372,28 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.186,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.558,42 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει αρχείου το οποίο εστάλη σε ηλεκτρονική μορφή (CD) από τη Διεύθυνση Ελέγχων στη Δ.Ο.Υ. Σύρου και το οποίο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της κρινόμενης υπόθεσης, περιείχε ενδεικτικό υλικό της εμπορικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. η με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 (περίοδος 01.01.2017 – 31.12.2020).

Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα τις υπό κρίση περιόδους «.....» και δευτερεύουσες τις: «.....» και «.....».

Η Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ 3085(Β/31-07-2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και σε έλεγχο των κινήσεων (αναλήψεις - καταθέσεις) των Τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας ζητώντας της να θέσει στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, από τα οποία θα αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Από τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και από το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, δεν προέκυψαν διαφορές σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά της στις υποβληθείσες δηλώσεις της.

Επιπλέον, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου να προσκομίσει αντίγραφα των στοιχείων που έχουν εκδοθεί, καθώς και πιθανά συμφωνητικά που έχουν υπογραφεί με τους διαφημιζόμενους που εμφανίζονται στις αναρτήσεις της στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης και οι οποίες περιλαμβάνονταν στο ηλεκτρονικό αρχείο της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Η προσφεύγουσα, μαζί με τις επεξηγήσεις της, απέστειλε φορολογικά στοιχεία εσόδων, που εκδίδονται από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία εμφανίζει ως κύρια

δραστηριότητα «.....», και ως δευτερεύουσες, διάφορες δραστηριότητες που αφορούν στην κατασκευή και την πώληση, καθώς και «.....», μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της οποίας είναι η ίδια η προσφεύγουσα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατηγοριοποίησε τις αναρτήσεις στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, στις κάτωθι περιπτώσεις:

1. Αναρτήσεις που έχουν τιμολογηθεί από την προσφεύγουσα για προώθηση προϊόντων.
2. Αναρτήσεις για τις οποίες εμφανίζεται βάσει συμφωνητικού ως παρέχουσα την υπηρεσία η «.....» με Α.Φ.Μ. για τις οποίες προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία.

3. Αναρτήσεις όπου διαφημίζονται και πλήθος άλλων προϊόντων ή επιχειρήσεων με «ταγκαρισμένους» λογαριασμούς, οι οποίες, σύμφωνα με την εξήγηση της προσφεύγουσας, έχουν σκοπό να αυξήσουν την διάδραση ή να προσελκύσουν τις επιχειρήσεις αυτές, για μελλοντική συνεργασία. Για αυτές τις αναρτήσεις δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε στοιχείο εσόδου. Όμως σε όλη την ελεγχόμενη περίοδο, όπου καθημερινά δημοσιεύεται πλήθος φωτογραφιών, αναφέρονται προϊόντα και υπηρεσίες τα οποία εμφανίζεται να χρησιμοποιεί προσωπικά η προσφεύγουσα. Ο έλεγχος έκρινε ότι λόγω της δημοφιλίας της προσφεύγουσας μέσω αναρτήσεων στις οποίες η ίδια χρησιμοποιεί προϊόντα ή υπηρεσίες, δημιουργείται σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ καταναλωτή και επιχείρησης, βασικό γνώρισμα της προώθησης προϊόντων και επομένως είναι δεδομένο το όφελος που δημιουργείται από τις αναρτήσεις αυτές για τις διαφημιζόμενες εταιρείες, καθώς χιλιάδες είναι οι χρήστες του διαδικτύου που «ακολουθούν» την προσφεύγουσα και πιθανότατα θα θέλουν να αντιγράψουν την εμφάνισή της ή τον τρόπο ζωής της. Ο έλεγχος τονίζει ότι έχουν τεθεί στη διάθεσή του συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και διαφημιζόμενων, στα οποία αναφέρεται με σαφήνεια ότι συμβάλλεται η ίδια προσωπικά ως «influencer», με σκοπό την προώθηση και υποστήριξη του προϊόντος.

Σύμφωνα με τον έλεγχο, ο μεγάλος αριθμός μη τιμολογηθεισών αναρτήσεων, καθώς και οι ασαφείς περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα στοιχεία, οι οποίες δεν περιγράφουν επακριβώς το χρονικό διάστημα ή το είδος της υπηρεσίας, ούτε αναφέρονται σε κάποιο συμφωνητικό, από το οποίο θα μπορούσε να προκύψει το κόστος της κάθε ανάρτησης της προσφεύγουσας στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, τον οδήγησαν στο να προσδιορίσει το εισόδημα του φυσικού προσώπου, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 και της Ε.2015/2020. Ως διαθέσιμα στοιχεία που μπορούν να προσδιορίσουν την επιχειρηματική της δραστηριότητα, και συγκεκριμένα την εφαρμοζόμενη πρακτική τιμολόγησης, ο έλεγχος έλαβε τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., ως ομοειδή επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος: α) συγκέντρωσε τα τιμολόγια της «.....», β) μέτρησε τον αριθμό των αναρτήσεων στις οποίες αυτά παραπέμπουν, γ) υπολόγισε το κόστος της διαφήμισης ανά ανάρτηση και δ) κατέληξε σε έναν μέσο όρο του κόστους ανά ανάρτηση, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ο έλεγχος καταμέτρησε μία προς μία τις αναρτήσεις που είχε στη διάθεσή του, καταλήγοντας σε πλήθος αναρτήσεων για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί στοιχείο και προσδιορίζοντας με τον τρόπο αυτό το ύψος των εσόδων που είχαν αποκρυβεί από την προσφεύγουσα στα ελεγχόμενα έτη.

Σχετικά με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας «.....», ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εμφανίζει έσοδα από αυτή τη δραστηριότητα μόνο στη χρήση 2020, εκδίδοντας ένα (1) στοιχείο εσόδου προς την «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 50.000,00 €. Από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS και συγκεκριμένα από τις

υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ της οντότητας «.....», διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία εκδίδει στοιχεία προς τρίτους για υπηρεσίες, σε όλα τα ελεγχόμενα έτη.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν καθορίζεται σε κανένα συμφωνητικό, ούτε στο καταστατικό της εταιρείας, αμοιβή για την παροχή των υπηρεσιών (.....) της προσφεύγουσας προς την «.....», ούτε εξωκεφαλαιακή εισφορά, καθώς η προσφεύγουσα είναι μοναδικό μέλος κεφαλαιουχικής εταιρείας και όχι απλός εταίρος προσωπικής εταιρείας.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- η ίδια η προσφεύγουσα, το έτος 2020, παρέχει υπηρεσίες προς την ανωτέρω εταιρεία και εκδίδει για τις υπηρεσίες αυτές τιμολόγιο, προκύπτει επομένως για πρώτη φορά σαφής εμπορική - οικονομική σχέση μεταξύ του φυσικού προσώπου και της Ι.Κ.Ε., ενώ και στα προηγούμενα έτη υπάρχουν τέτοια έσοδα, καθώς και ότι

- η «.....» με Α.Φ.Μ.χρησιμοποιεί το όνομα και τη φυσική παρουσία της προσφεύγουσας,

κρίνει ότι σε κάθε περίπτωση, για την παροχή υπηρεσιών, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να εκδίδει τιμολόγιο προς την «.....» με Α.Φ.Μ. και προσδιορίζει το ύψος του εσόδου βάσει του εκδοθέντος στοιχείου του φορολογικού έτους 2020, στο 50% του εσόδου της Ι.Κ.Ε. από τη δραστηριότητα «.....».

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου 58Α Κ.Φ.Δ για τα υπό κρίση έτη, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα, σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, κατέληξε ότι στα υπό κρίση έτη 2017 έως 2020, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε, δεν καταχώρησε στα βιβλία της και δεν δήλωσε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικά στοιχεία εσόδου, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017:

Είδος Υπηρεσίας	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Παροχή υπηρεσιών	36.800,00 €	8.832,00 €
Υπηρεσίες	21.825,00 €	5.238,00 €
Σύνολο	58.625,00 €	14.070,00 €

Φορολογικό έτος 2018:

Είδος Υπηρεσίας	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Παροχή	54.375,00 €	13.050,00 €
Υπηρεσίες	11.500,00 €	2.760,00 €
Σύνολο	65.875,00 €	15.810,00 €

Φορολογικό έτος 2019:

Είδος Υπηρεσίας	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
-----------------	-------------	--------

Παροχή	18.900,00 €	4.536,00 €
Υπηρεσίες	25.125,00 €	6.030,00 €
Σύνολο	44.025,00 €	10.566,00 €

Φορολογικό έτος 2020:

Είδος Υπηρεσίας	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Παροχή	17.000,00 €	4.080,00 €
Υπηρεσίες	0,00 €	0,00 €
Σύνολο	17.000,00 €	4.080,00 €

Ακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα προσφυγή, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

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

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παράνομης και μη επιτρεπτής ταύτισης της δραστηριότητας της ατομικής της επιχείρησης με αυτήν του απολύτως διακριτού και αυτοτελούς νομικού προσώπου στο οποίο συμμετέχει – Έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.
2. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου, τόσο ως προς τη στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων όσο και ως προς τον προσδιορισμό των εσόδων για την παροχή υπηρεσιών
3. Ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι οι φερόμενες ως οριστικές διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορούν σε δήθεν μη τιμολόγηση αναρτήσεων με «ταγκάρισμα» λογαριασμών και χρηστών του Instagram, η οποία φέρεται να έγινε στο πλαίσιο παροχής διαφημιστικής υπηρεσίας, την αφορούν προσωπικά, λεκτέα ως προς τις εν λόγω διαπιστώσεις είναι τα ακόλουθα: Ο αναφερόμενος στην έκθεση ελέγχου λογαριασμός στο Instagram χρησιμοποιείται, τόσο ως κοινός ιδιωτικός λογαριασμός, στον οποίο, όπως ο οποιοσδήποτε χρήστης, προβαίνει σε αναρτήσεις μη συνδεδεμένες με την παροχή υπηρεσιών οποιασδήποτε μορφής, όσο και ως μέσο για την παροχή υπηρεσιών επικοινωνίας και δημοσίων σχέσεων εκ μέρους της Ι.Κ.Ε. στο πλαίσιο εμπορικών συνεργασιών που έχει η ίδια η εταιρεία συνάψει – όπως εξάλλου μνημονεύει επαναλαμβανόμενα και ο έλεγχος. Το «ταγκάρισμα» λογαριασμών από ανάρτηση σε ανάρτηση διαφέρει και δεν συνάπτεται πάντοτε με την προώθηση ενός προϊόντος ή μιας εταιρείας ή ενός λογαριασμού, αλλά συνηθέστατα, σε πλείστες περιπτώσεις, είτε αφορά ιδιωτικούς σκοπούς (φωτογραφίες με φίλους, ταγκάρισμα λογαριασμών που ανήκουν σε μέλη της οικογένειάς της, ή την αφορούν προσωπικά, ή υποδεικνύουν την τοποθεσία του μέρους που ελήφθη η φωτογραφία, ή αφορά προϊόν ιδιωτικής κατανάλωσης όπως ρούχο ή κόσμημα), είτε λαμβάνει χώρα για λόγους προσέλκυσης ενδιαφέροντος από χρήστες του instagram («ακολουθούς»).
4. Σε σχέση με τη θέση του ελέγχου, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων προς την ΙΚΕ, για τις υπηρεσίες, το γεγονός ότι η Ι.Κ.Ε. για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών δραστηριοποιείται δια της μοναδικής εταιρείας της, δεν πρέπει να δημιουργεί σύγχυση στον έλεγχο ότι επάγεται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου του εταίρου προς την Ι.Κ.Ε., διότι κάτι τέτοιο λαμβάνει χώρα κατά κόρον σε πλήθος επαγγελματικών κλάδων, λ.χ. ιατροί, δικηγόροι

και μηχανικοί, επομένως δεν υφίσταται αντικειμενικός λόγος διαφορετικής αντιμετώπισης της ελεγχόμενης περίπτωσης.

5. Παράνομη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λόγω μη πλήρωσης των εκεί προβλεπόμενων προϋποθέσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ»:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό

κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

.....

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος

αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, αφού στηρίχθηκαν σε παράνομη και αναιτιολόγητη εφαρμογή της μεθόδου προσδιορισμού του εισοδήματος της επιχείρησής της με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αναφέροντας στην ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:

«Ο έλεγχος διατείνεται (σελ. 9 της Εκθέσεως Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) ότι δήθεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της διατάξεως του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, ως «αιτία» δε εφαρμογής της διατάξεως αυτή επικαλείται τον μεγάλο αριθμό αναρτήσεων, που φέρονται να μην τιμολογήθηκαν, καθώς και τις ασαφείς περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα στοιχεία, οι οποίες δεν περιγράφουν επακριβώς το χρονικό διάστημα ή το είδος της υπηρεσίας, ούτε αναφέρονται σε κάποιο συμφωνητικό κι έτσι ο έλεγχος οδηγείται στον προσδιορισμό του εισοδήματός μου, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επικαλούμενος, με άλλα λόγια, ανύπαρκτες και, σε κάθε περίπτωση, μη διαπιστωθείσες παραβάσεις, ενεργοποιεί τεχνηέντως τις προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), αναφερόμενος ειδικά σε αυτήν της περ. β' της παρ. 1 του εν λόγω άρθρου («όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας...»).

Ανεξάρτητα, ωστόσο, από την ουσιαστική βασιμότητα των ισχυρισμών του ελέγχου και την ύπαρξη ή μη αποκρυβείσας από πλευράς της ατομικής μου επιχειρήσεως φορολογητέας ύλης, η προϋπόθεση της περιπτώσεως β' της παρ. 1 της ανωτέρω διατάξεως συντρέχει, όπως προκύπτει και από την ερμηνεία της διάταξης αυτής με την υπ' αριθμ. Ε2015/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όταν διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα, κατά την ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων, περιπτώσεις, που ουδόλως έχουν προηγουμένως διαπιστωθεί, εν προκειμένω.

Από το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει σαφώς ότι ο έλεγχος, προκειμένου, με κάθε τρόπο, να εφαρμόσει τη διάταξη του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. και να διενεργήσει έλεγχο με βάση «κάθε διαθέσιμο στοιχείο», αφ' ενός προσδιορίζει ανύπαρκτες παραβάσεις και αφ' ετέρου, κατά την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 28 ΚΦΕ και τον προσδιορισμό των εσόδων, «εκμεταλλεύεται» την ειλικρίνειά μου και την από πλευράς μου καταχώριση επί πλέον εσόδων, παραβιάζοντας κατάφωρα την αρχή της χρηστής διοικήσεως, την οποία, μάλιστα, ο ίδιος επικαλείται δήθεν προς όφελός μου, μιας και πλήρως αποδείχθηκε ότι ουδέν όφελος προέκυψε κατά την έκδοση του σχετικού παραστατικού προς την ΙΚΕ κατά το φορολογικό έτος 2020.»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, σύμφωνα με την ενότητα 5 «ΕΛΕΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» και την υποενότητα «Α. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΡΤΗΣΕΩΝ», της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αποτυπώνονται οι ενέργειες του ελέγχου σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, αναφέρονται τα παρακάτω:

«Από τις εκατοντάδες αναρτήσεις της ελεγχόμενης στο Instagram, διαπιστώνεται ότι «ταγκάρει» λογαριασμούς οι οποίοι αναφέρονται σε εμπορικές επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τις επεξηγήσεις της, η παραπάνω ενέργεια αποσκοπεί είτε στην προσέλκυση της συγκεκριμένης εταιρείας, είτε στην άυξηση της διάδρασης των αναρτήσεων.

Όπως όμως αναφέρθηκε και ανωτέρω για τις αναρτήσεις υφίσταται οικονομικό αντάλλαγμα και τα κοινωνικά δίκτυα χρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη ως μέσο οικονομικής δραστηριότητας για την προσπόριση εισοδήματος. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι υπάρχει οικονομικό όφελος από την προώθηση και προβολή προϊόντων ή επιχειρησέων μέσω του προσωπικού λογαριασμού της ελεγχόμενης.

Φυσικά σε αναρτήσεις που αφορούν ατομικές, οικογενειακές και κοινωνικές περιστάσεις κρίνεται ότι δεν υφίσταται ύπαρξη οικονομικού οφέλους.

Ο μεγάλος αριθμός μη τιμολογηθέντων αναρτήσεων, καθώς και οι ασαφείς περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα στοιχεία, οι οποίες δεν περιγράφουν επακριβώς το χρονικό διάστημα ή το είδος της υπηρεσίας, ούτε αναφέρονται σε κάποιο συμφωνητικό, από το οποίο θα μπορούσε να προκύψει το κόστος της κάθε ανάρτησης της ελεγχόμενης στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, οδηγούν τον έλεγχο στο να προσδιορίσει το εισόδημα του φυσικού προσώπου, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το αρ. 28 του ν. 4172/2013 και της Ε.2015/2020. Ειδικότερα, στην παρ 4 της Ε2015/2020 αναφέρεται: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών οντοτήτων που ακούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.»

Ως διαθέσιμα στοιχεία που μπορούν να προσδιορίσουν την επιχειρηματική δραστηριότητα, και συγκεκριμένα την εφαρμοζόμενη πρακτική τιμολόγησης, λάβαμε τα εκδοθέντα τιμολόγια, αλλά και όποια στοιχεία μας προσκόμισε η ελεγχόμενη της οντότητας «.. ..» με Α.Φ.Μ. ως ομοειδούς επιχείρησης.

Έτσι ο έλεγχος: α) συγκέντρωσε τα παραπάνω τιμολόγια, β) μέτρησε τον αριθμό των αναρτήσεων στις οποίες αυτά παραπέμπουν, γ) υπολόγισε το κόστος της διαφήμισης ανά ανάρτηση και δ) κατέληξε σε έναν μέσο όρο του κόστους ανά ανάρτηση, για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Ο έλεγχος καταμέτρησε μία προς μία τις αναρτήσεις που είχε στη διάθεσή του, ούτως ώστε να μπορέσει να υπολογίσει τόσο τον αριθμό των αναρτήσεων, για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί στοιχείο, όσο και το ύψος των εσόδων που είχαν αποκρυβεί.»

Επειδή, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της επί του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων, ανέφερε μεταξύ άλλων ότι «από κανένα απολύτως στοιχείο, που διαλαμβάνεται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, δεν προκύπτει και δεν αποδεικνύεται ότι υφίσταται πράγματι αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ενώ επί της ουσίας δεν πρόκειται καν για «διαπίστωση» υπό την έννοια της Ε.2015/2020 για την εφαρμογή των

διατάξεων του ά.28 ΚΦΕ, καθ'όσον δεν μου κοινοποιήθηκε (ούτε ηδύνατο να στοιχειοθετηθεί) σε βάρος μου καμία παράβαση για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (!). [...] Ιδίως ενόψει του ότι δεν καταλογίστηκε, συγκεκριμένα και εν τέλει, καμία παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και δεν εκδόθηκε σε βάρος μου και προσωρινή πράξη προστίμου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί του ανωτέρω υπομνήματος, ο έλεγχος στην ενότητα «ΑΠΟΨΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρει τα εξής:

«Α. Ως προς τη μη κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού προστίμου αρ. 58Α ν. 4987/2022, επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση το σύνολο των προσωρινών πράξεων (δώδεκα συνολικά πράξεις), κοινοποιήθηκαν συνημμένα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, όπως αναμφισβήτητα προκύπτει και από το αρχείο του πρωτοκόλλου της υπηρεσίας μας, όπου καταγράφηκαν μία προς μία με τον αριθμό τους, αφού είχαν προηγουμένως συρραφεί στο σημείωμα. Είναι πάγια πρακτική να επισυνάπτονται οι πράξεις συρραμμένες στο σώμα του Σημειώματος Διαπιστώσεων και να τοποθετούνται σε φάκελο.

Σε κάθε περίπτωση αν και η ελεγχόμενη δεν είχε αιτηθεί την αποστολή, εκ νέου, των ήδη κοινοποιηθέντων από την υπηρεσία μας προσωρινών πράξεων, οι οποίες αποτελούσαν αναπόσπαστο τμήμα του με αρ πρωτ. κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων, γεγονός που σημαίνει, εν αντιθέσει των όσων ισχυρίζεται στο υπόμνημά της, ότι στην πραγματικότητα έχει λάβει γνώση των αναλυτικά αποδιδόμενων παραβάσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης και για να μη παρεμποδίζεται, σε κάθε περίπτωση, η δυνατότητα να αναπτύξει πλήρως τις απόψεις της, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου στις σε ηλεκτρονική μορφή, τις ήδη κοινοποιηθείσες με το αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, προσωρινές πράξεις.

Επισυνάφθηκαν οι υπ. αριθμ. προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου του αρ. 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα.

Επιπρόσθετα σημειώνεται ότι σύμφωνα με το υπ. αρ. πρωτ. Ε.2047/ 5-7-2023 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) με θέμα «Παροχή διευκρινήσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α.» επισημαίνεται ότι: [...]

1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυσταλλώμενη φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία θα έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυσταλλώμενη αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του αρ. 58Α του Κ.Φ.Δ. 9ν. 4789/2022 Α' 206) και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.

Επειδή στην παρούσα περίπτωση προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών, αλλά όχι και η αξία έκαστης συναλλαγής, την οποία ο έλεγχος προσδιορίζει με τα διαθέσιμα στοιχεία, δεν θα επιβληθεί με τα οριστικά αποτελέσματα το πρόστιμο της παρ. 1 του αρ. 58Α του ΚΦΔ, αλλά

μόνο το πρόστιμο της παρ. 2 του ίδιου άρθρου στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος κατά συνέπεια δεν θα προβεί στην έκδοση των παραπάνω οριστικών πράξεων της παρ. 1 του αρ. 58Α παρ. 1, αλλά το πρόστιμο θα επιβληθεί με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..»

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και συγκεκριμένα τις αναρτήσεις της προσφεύγουσας στο Instagram, τις οποίες είχε στη διάθεσή του μέσω αρχείου που έλαβε ηλεκτρονικά από τη Διεύθυνση Ελέγχων και στοιχεία που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., την οποία ο έλεγχος θεωρεί ομοειδή επιχείρηση, ήτοι φορολογικά στοιχεία εσόδων, συμφωνητικά και πλήθος αναρτήσεων στο Instagram, επικαλούμενος ότι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης β' του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 που αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου και στις οποίες εντάσσεται και η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν έχουν εκδοθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα σχετικά με παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο (01.01.2017 - 31.12.2020).

Επειδή, με την Εγκύκλιο Ε.2047/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος προκειμένου να μην προχωρήσει στην έκδοση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α §1 του Κ.Φ.Δ., δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα:

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.»

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και λαμβάνοντας υπόψη ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρείται η προϋπόθεση στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος για προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι διαπιστωθείσα παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, συνεπώς δεν έχει εφαρμογή ούτε η ανωτέρω εγκύκλιος η οποία αφορά στην περίπτωση στην

οποία το προσδιορισθέν εισόδημα με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα του ελεγχόμενου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματός της με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), εφαρμογή έχουν οι γενικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Α.1293/2019 (ΦΕΚ 3085(Β/31-07-2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και σε έλεγχο σχετικά με την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών όπως ορίζεται στα άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013, χωρίς να διαπιστωθούν λάθη ή παρατυπίες.

Επειδή, περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη σε έλεγχο των κινήσεων (αναλήψεις - καταθέσεις) των Τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, ζητώντας από εκείνη να θέσει στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, από τα οποία θα αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Η ελεγχόμενη απέστειλε, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο με επαρκείς εξηγήσεις σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και ως εκ τούτου δεν προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις προς καταλογισμό.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας ως προς τον Φ.Π.Α., καθώς και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δεν διαπιστώθηκαν διαφορές σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **ακύρωση** των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων:

- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
- Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

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

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	20.537,47	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.268,74	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3.099,96	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.906,16	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	22.286,53	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	11.143,27	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3.216,88	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.646,67	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	12.811,25	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.405,63	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.816,13	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.033,00	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	7.480,00	0,00

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.740,00	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.220,00	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	13.945,72	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	6.972,86	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.918,58	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	15.642,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	7.821,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.463,00	0,00

Η υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	10.566,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	5.283,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.849,00	0,00

Η υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	4.372,28	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	2.186,14	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.558,42	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.