



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10.03.2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 936

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαφελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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.1069/04.03.2014 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και έδρα, κατά:

α) της υπ' αριθ. /2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22.11.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /15.10.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος 22.313,30 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 11.156,65 ευρώ, ήτοι συνολικά 33.469,95 ευρώ. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 15.10.2025 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος περί εφαρμογής του ν. 4172/2013 του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 24.02.1993 με κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων, δήλωση διακοπής εργασιών στις 30.05.2025 και τηρούσε απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 3 παρ. 12 του ν. 4308/2014.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Στις 09.06.2023 από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος επί της οδού και επιδόθηκε πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων που παρήχθησαν από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 01.01.2019-30.09.2023.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, το συνεργείο ελέγχου προέβη στην κατάσχεση πέντε (5) ηλεκτρονικών αρχείων CSV που βρέθηκαν σε ηλεκτρονικό υπολογιστή του προσφεύγοντος, τα οποία περιείχαν τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν προς πελάτες τρίτων χωρών και χωρών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης μετά από παραγγελίες που πραγματοποιήθηκαν μέσω της διαδικτυακής πλατφόρμας

Ι.2. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων:

Ι.2.1. Κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων για λιανικές πωλήσεις κοσμημάτων, ρολογιών και συναφών ειδών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατόπιν παραγγελιών που εκτελέσθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας προς πελάτες χωρών εκτός Ε.Ε. (τρίτες χώρες) συνολικής αξίας 142.552,01 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ι.2.2. Κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων για λιανικές πωλήσεις κοσμημάτων, ρολογιών και συναφών ειδών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατόπιν παραγγελιών που εκτελέσθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας προς πελάτες

χωρών εκτός Ε.Ε. (τρίτες χώρες) συνολικής αξίας 138.099,13 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ι.2.3. Κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων για λιανικές πωλήσεις κοσμημάτων, ρολογιών και συναφών ειδών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατόπιν παραγγελιών που εκτελέσθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας προς πελάτες χωρών εκτός Ε.Ε. (τρίτες χώρες) συνολικής αξίας 67.569,94 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ι.2.4. Κατά το φορολογικό έτος 2022 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων για λιανικές πωλήσεις κοσμημάτων, ρολογιών και συναφών ειδών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατόπιν παραγγελιών που εκτελέσθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας προς πελάτες χωρών εκτός Ε.Ε. (τρίτες χώρες) συνολικής αξίας 109.179,38 ευρώ και προς πελάτες χωρών – μελών Ε.Ε. συνολικής αξίας 5.575,43 ευρώ (καθαρή αξία 4.496,31 πλέον ΦΠΑ 1.079,12 ευρώ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ι.2.5. Κατά το φορολογικό έτος 2023 και για το χρονικό διάστημα από 01.01.2023-09.06.2023 δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων για λιανικές πωλήσεις κοσμημάτων, ρολογιών και συναφών ειδών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατόπιν παραγγελιών που εκτελέσθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας προς πελάτες χωρών εκτός Ε.Ε. (τρίτες χώρες) συνολικής αξίας 53.666,31 ευρώ και προς πελάτες χωρών – μελών Ε.Ε. συνολικής αξίας 8.839,18 ευρώ (καθαρή αξία 7.128,37 πλέον ΦΠΑ 1.710,81 ευρώ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Ι.3. Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. /21.02.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο υπ' αριθ. /21.02.2024 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4987/2022.

Σημειώνεται ότι:

-Με την κρινόμενη προσφυγή προσβάλλεται μόνο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που αφορά στο φορολογικό έτος 2021 και
-Δεν υπεβλήθησαν ενδικοφανείς προσφυγές κατά των πράξεων επιβολής προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε έγγραφες απόψεις ως προς το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων και ο Προϊστάμενος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέβη στη σύνταξη της από 18.04.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 & του ν. 4987/2022 που αφορά στα φορολογικά έτη 2019 έως 2023.

Η ανωτέρω έκθεση απεστάλη με το υπ' αριθ. πρωτ. /18.04.2024 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Στη συνέχεια και κατ' εφαρμογή των όσων ορίζονται στην Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής η από 15.10.2025 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά στα φορολογικά έτη 2019 έως 2023 και η υπ' αριθ.

....../15.10.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 24.10.2025, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 5 του ν. 5104/2024.

Ι.3.1. Με την υπ' αριθ./15.10.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος 22.313,30 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 11.156,65 ευρώ, ήτοι συνολικά 33.469,95 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ./15.10.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.

Παράβαση νόμου – Αντισυνταγματικότητα των σχετικών διατάξεων της απόφασης Α. 1413/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ λόγω παράβασης του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.

Παράβαση νόμου – Αντισυνταγματικότητα των σχετικών διατάξεων της απόφασης Α. 1413/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ λόγω παράβασης του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.

Πλημμελής και μη νόμιμος προσδιορισμός των φερόμενων διαφορών για το φορολογικό έτος 2021 – Μη λήψη υπόψη ουσιωδών παραμέτρων από τη Φορολογική Αρχή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο & 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της Α.1413/07.11.2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «**1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.**

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017/31-7-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.....»

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

Επειδή, σε βάρος του προσφεύγοντος εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής η υπ' αριθ. /15.01.2025 πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση ΑΛΠ για το φορολογικό έτος 2021 για την οποία δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και κατέστη οριστική.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φορολογικός έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής κατά δέσμια αρμοδιότητα, κατ' εφαρμογή των όσων ορίζονται στην Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από το περιεχόμενο της οποίας δεν προβλέπεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, παρά μόνο ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, με μόνη προϋπόθεση η ελεγχόμενη επιχείρηση να έχει υποπέσει σε παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου ο 1ος και ο 2ος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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, στην από 26.11.2025 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής (σελ. 15):

«Επειδή ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης πριν τις τελικές διαπιστώσεις του, συνέταξε στις 21.02.2024 το με αρ./21.02.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ) – κλήση προς ακρόαση, καθώς και τον με αρ./21.02.2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου (ΠΠΠ) με συνημμένη αναλυτική κατάσταση των παραβάσεων «ΣΔΕ_...._2024. xls», τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 και του ν. 3979/2011, στο λογαριασμό της ως άνω οντότητας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, με ημερομηνία ανάρτησης 21.02.2024, αριθμό καταχώρησης τα οποία αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα. Με την παραλαβή των ανωτέρω, η ελεγχόμενη οντότητα είχε τη δυνατότητα, εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως στην ελέγχουσα υπηρεσία τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθεισών εγγράφως απόψεών της, στον Προϊστάμενο ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν υπάλληλο.

Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, δεν υπέβαλε προφορικά ή γραπτά τυχόν αντιρρήσεις, ο έλεγχος, παρελθούσης της προθεσμίας για ακρόαση, προέβη στη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Τα δεδομένα δε αυτά των συμπερασμάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης ο έλεγχος απεικόνισε στην από 18.04.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014(ΕΛΠ) & του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και στις από 18.04.2024 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ της τελευταίας. Ως εκ τούτου, δεν στερήθηκε της δυνατότητας αντίκρουσης του πορίσματος του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1191, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18.04.2024 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4987/2022 είναι νόμιμες, βάσιμες και αποδεκτές, ενώ η έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία των υπό προσβολή πράξεων, πλήρως, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Ως εκ τούτου ο 3ος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 22.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2025 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Υπ' αριθ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2021				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2.106,57	69.676,51	69.676,51	67.569,94
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	515,89			22.313,30
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		21.797,41	21.797,41	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	96,53	96,53	96,53	
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		11.156,65	11.156,65	11.156,65
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	230,64	33.700,59	33.700,59	33.469,95

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος διοικητικής υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.