



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 15/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2087

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα κατά την ελεγχόμενη περίοδο «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΜΦΙΑΛΩΜΕΝΩΝ ΝΕΡΩΝ» και δευτερεύουσες δραστηριότητες (μεταξύ άλλων): «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΟΤΟΣΙΚΛΕΤΩΝ ΚΑΙ ΜΟΤΟΠΟΔΗΛΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ», «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΜΗ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ», έδρα επί της οδού αρ. Τ.Κ. Αθήνα, που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), κατά:

- της υπ' αριθμ./16-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
- της υπ' αριθμ./16-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,
καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία από 16/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

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

Επί της από 19/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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' αριθμ./16-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 104.114,81 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 52.057,41 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 20.361,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **176.533,53** ευρώ.

- Με την υπ' αριθμ./16-12-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 88.669,39 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 44.421,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **133.398,16** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 16/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020, που συντάχτηκε δυνάμει της με αριθμό/08-04-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για τη χρονική περίοδο 01/01/2019 έως 31/12/2020.

Ο έλεγχος αιτήθηκε και έλαβε αρχείο από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2019 έως 31/12/2020. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του και την αντιπαραβολή των ποσών που προέκυψαν ως πρωτογενείς πιστώσεις με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν προέκυψαν διαφορές προς καταλογισμό για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη, όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

	Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
Α. Τελικές Προσδιορισθείσες πρωτογενείς καταθέσεις	11.524,56	115.933,93
Β. Δηλωθέντα εισοδήματα ελεγχόμενου	295.944,78	195.203,80
Γ. Διαφορές (Γ)=(Α)-(Β)	- 284.420,22	-79.269,87

Ωστόσο, διαπιστώθηκε η ύπαρξη μη δικαιολογηθέντων πιστώσεων (μεταφορές από λογ. Τρίτων) συνολικού ποσού **3.355,00 ευρώ** και **58.570,37 ευρώ** για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα και δεν αποδείχτηκε η φύση των συναλλαγών, ως εκ τούτου καταλογίστηκαν ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας).

Μεταξύ άλλων κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. πρωτ./10-04-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 ν.5104/2024, με το οποίο ζητήθηκε εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου με σκοπό τη διενέργεια μερικού ελέγχου, βάσει της ανωτέρω σχετικής εντολής.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταγράφεται ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εν μέρει στο ανωτέρω αίτημα και επέδειξε μόνο τα βιβλία εσόδων – εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, ενώ δεν προσκόμισε τις συνταχθείσες απογραφές καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα λογιστικά στοιχεία των ελεγχόμενων ετών 2019-2020, τα οποία και δικαιολογούν την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Κατά συνέπεια του επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του ν. 5104/2024, για τις οποίες συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου.

Επιπλέον η μερική ανταπόκριση του προσφεύγοντος στο προαναφερόμενο αίτημα, κατέστησε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως εκ τούτου ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες που αφορούν σε παραστατικά (λογιστικά στοιχεία) που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ήτοι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το δηλωθέν κόστος πωληθέντων καθώς και το σύνολο των δαπανών των φορολογικών ετών 2019 και 2020, με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί από τον έλεγχο κέρδος ισόποσο με τα ακαθάριστα έσοδα και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, ήτοι κέρδος ποσού **248.747,78 ευρώ** και **161.771,46 ευρώ** για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Με βάση τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις του ελέγχου, το συνολικό εισόδημα προς φορολόγηση, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαμορφώθηκε ως εξής:

Περιγραφή	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου	
Φορολογικό έτος 2019 (01/01/19 - 31/12/19)	Ο ελεγχόμενος	Η σύζυγος	Ο ελεγχόμενος	Η σύζυγος
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		12.124,72		12.124,72
Εισόδημα από Ακίνητη περιουσία	-	-	-	-
Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	-	-	-	-
Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική Δραστηριότητα			-	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	8.767,45	-	248.747,78	

Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	0,29	0,89	0,29	0,89
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των διατάξεων του αρθ.21 παρ.4 του Ν.4172/13			3.355,00	-
Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. με απλογραφικά βιβλία	-		-	-
Εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο				-
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά				-
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ 2019	8.767,74	12.125,61	252.103,07	12.125,61

Περιγραφή	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου	
Φορολογικό έτος 2020 (01/01/20 - 31/12/20)	Ο ελεγχόμενος	Η σύζυγος	Ο ελεγχόμενος	Η σύζυγος
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις		9.210,93	-	9.210,93
Εισόδημα από Ακίνητη περιουσία			-	-
Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία	-	-	-	-
Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική Δραστηριότητα			-	-
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα Ζημία δήλωσης: 30.440,24			161.771,46	-
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	0,14	0,97	0,14	0,97
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των διατάξεων του αρθ.21 παρ.4 του Ν.4172/13			58.570,37	-
Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. με απλογραφικά βιβλία	-		-	-
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά		-		-
Εισόδημα από αμοιβές μελών Δ.Σ.			-	-
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ 2020	0,14	9.211,90	220.341,97	9.211,90

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Παράβαση θεμελιωδών αρχών διοικητικού δικαίου και ουσιωδών τύπων της φορολογικής διαδικασίας λόγω μη θεσμικής, άτυπης και αντικανονικής διεξαγωγής του ελέγχου. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι τα παραστατικά που είχαν ζητηθεί παραδόθηκαν εκτός υπηρεσίας στον αρμόδιο ελεγκτή χωρίς να του χορηγηθεί αριθμός πρωτοκόλλου, αποδεικτικό παραλαβής ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο που να πιστοποιεί την παράδοσή τους, γεγονός που πλήττει τη νομιμότητα και την τυπική εγκυρότητα της διαδικασίας.

2^{ος} ισχυρισμός: Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και αληθούς αιτιολογίας – Παραβίαση άρθρου 36 ΚΦΔ και άρθρου 17 ΚΔΔ.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι «στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις περιορίζονται σε γενική αναφορά περί μη προσκόμισης στοιχείων, χωρίς να προσδιορίζεται ποια στοιχεία δεν προσκομίστηκαν, πότε ζητήθηκαν, ποια δαπάνη ή ποια πίστωση αφορά κάθε έλλειψη. Η αιτιολογία αυτή είναι νομικά ανύπαρκτη, κατά την έννοια της νομολογίας του ΣτΕ, διότι δεν στηρίζεται σε εξακριβώσιμα πραγματικά δεδομένα, αλλά απεναντίας βασίζεται σε αναληθή γεγονότα, και απόκρυψη των εγγράφων από μεριάς του ελεγκτή»

3^{ος} ισχυρισμός: Παράνομη καθολική απόρριψη δαπανών – Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό/καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι κατά την έννοια των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος αλλά και του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' έκδοση, σελ. 178, ΣτΕ Ολ 29/2014, 1853/2015, ΣτΕ 830/2017).

4^{ος} ισχυρισμός: Παραβίαση της αρχής της αντικειμενικότητας και της αμεροληψίας – Διοικητική πλημμέλεια που πλήττει τη νομιμότητα των πράξεων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η συνολική συμπεριφορά του ελεγκτικού οργάνου, ο τρόπος επικοινωνίας, η μη θεσμική παραλαβή στοιχείων και η απόρριψή τους χωρίς αξιολόγηση, δημιουργούν εύλογη αμφιβολία ως προς την αντικειμενικότητα της ελεγκτικής κρίσης.

Επειδή, στο άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται:

«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. [...].

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.[...].».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,**
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,**
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,**
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και**
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.**

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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, 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 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κ.Διοικ.Δικ. (ν.2717/1999), ορίζεται ότι:

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

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του 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 στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο

το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση, στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταγράφεται ότι ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εν μέρει στο υπ' αριθμ. πρωτ./10-04-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων άρθρου 14 ν.5104/2024 και επέδειξε μόνο τα βιβλία εσόδων – εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, ενώ δεν προσκόμισε τις συνταχθείσες απογραφές καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα λογιστικά στοιχεία των ελεγχόμενων ετών, τα οποία και δικαιολογούν την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Σύμφωνα με την ίδια έκθεση ελέγχου, η μερική ανταπόκριση του προσφεύγοντος στο προαναφερόμενο αίτημα, κατέστησε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως εκ τούτου ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2019-2020, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες που αφορούν σε παραστατικά (λογιστικά στοιχεία) που δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ήτοι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση το δηλωθέν κόστος πωληθέντων καθώς και το σύνολο των δαπανών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί κέρδος ισόποσο με τα ακαθάριστα έσοδα και για τα δύο ελεγχόμενα έτη.

Επειδή συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, προσδιορίστηκαν τα καθαρά αποτελέσματα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ
	2019	2020
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	248.747,78	161.771,46
Μείον κόστος πωληθέντων:	211.318,89	105.458,44
Μείον Δαπάνες:		
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		
Αμοιβές και έξοδα τρίτων		
Παροχές τρίτων		
Φόροι-τέλη		

Διάφορα έξοδα	28.661,44	87.599,29
Τόκοι και συναφή έξοδα		
Αποσβέσεις παγίων		
Προβλέψεις εκμετάλλευσης		
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	8.767,45	-31.286,27
Πλέον: έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη	-	-
Μείον: έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές	-	-
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		
Πλέον: Προσωρινές διαφορές λογιστ. -φορολ. Βάσης	-	-
Πλέον: Φορολογική αναμόρφωση δήλωσης	-	846,03
ΚΕΡΔΟΣ/ ΖΗΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	8.767,45	(-30.440,24)
Πλέον: ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΘΩΣ ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝ ΤΙΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν.4172/13	239.980,33	192.211,70
ΚΕΡΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	248.747,78	161.771,46
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	-	-
ΚΕΡΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	248.747,78	161.771,46

Επειδή, από τους παραπάνω πίνακες, προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση τα καθαρά κέρδη του ελέγχου ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρέδωσε τα ζητηθέντα παραστατικά συναλλαγών στον ελεγκτή της υπόθεσης, χωρίς όμως να προσκομίζει οιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Επιπλέον προβάλλει τον ισχυρισμό ότι κατά την έννοια των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος αλλά και του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα, δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών φορολογητέων κερδών) του προσφεύγοντος, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων σε συνδυασμό με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κλπ και δε χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Κατά συνέπεια έκρινε ότι τα φορολογητέα κέρδη είναι ισόποσα των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι προσδιόρισε συντελεστή κέρδους 100%, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και τις παραδεδογμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος.

Επειδή, για το ίδιο θέμα έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας, ενδεικτικά οι με αριθμό 2848/2019, 316/2022, 385/2023, 1044/2023, 1749/2024 αποφάσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου

της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ν.4987/2022, και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022, του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4987/2022, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, κατόπιν αυτών παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με υπ' αριθμ. πρωτ./**19-01-2026** ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ** σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την ακύρωση των υπ' αριθμ./2025 και/2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.