



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/5/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: **2194**

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. 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 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **19-1-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου οδός, κατά της με αριθ. / **22-12-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **22/12/2025** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-1-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / **22-12-2025** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **23.033,81€**, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού **11.516,91€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **34.550,72€**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό / 27-03-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ, **φορολογικών ετών 2019 και 2020**, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** ήταν οι «**ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΠΙΚΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ**» (ημ/νία διακοπής: 31/12/2025), για την άσκηση της οποίας τηρούσε υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπαγόταν σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α**

Με την με αριθ. πρωτ. / **16-06-2025** κλήση για παροχή στοιχείων και την με αριθ. πρωτ. / **16-06-2025** γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, ο έλεγχος κάλεσε τον προσφεύγοντα να θέσει στην διάθεσή του τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) των φορολογικών ετών 2019 και 2020, καθώς και τα παραστατικά των εγγραφών για τα υπό κρίση φορολογικά έτη. **Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα** θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία εσόδων/εξόδων, καθώς και τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης, που ήταν καταχωρημένα στα βιβλία του. Για τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη της αριθ. / **24-11-2025** Έκθεσης Κατάσχεσης.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής, ήτοι:

► **Λογιστικές Διαφορές:** Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, καταχωρημένες στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συγκεκριμένα,

- από τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος,
- τις καρτέλες αντισυμβαλλομένων, *extrait* του επαγγελματικού του λογαριασμού,
- την προσκόμιση αντιγράφων πληρωμών που αποδεικνύουν την τμηματική ή ολική εξόφληση (καταθετηρίων και επιταγών), όπως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ,

προέκυψαν οι **κατωτέρω αγορές/δαπάνες**, που αφορούν σε συναλλαγές με την προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση της με ΑΦΜ (Προμηθευτής), για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα πληρωμών, που να αποδεικνύουν ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα

εκάστου φορολογικού έτους τις κάτωθι δαπάνες, με συνέπεια αυτές οι δαπάνες να αναμορφώνουν τα φορολογικά αποτελέσματα των οικείων ετών, ως μη εκπιπόμενες σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 23 περ. β' του ΚΦΕ), ήτοι:

Φορολογικό Έτος	Μη εκπιπόμενες δαπάνες
2019	4.000,00
2020	37.400,00

► **Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:** Κατά το φορολογικό έτος 2020, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, σε συνδυασμό με πληροφοριακά δελτία και διασταυρώσεις της Φορολογικής Διοίκησης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», συνολικής αξίας 17.360,00€ (συνολικής καθαρής αξίας 14.000,00€ πλέον ΦΠΑ 3.360,00€), ήτοι:

Είδος	Αριθμός	Ημ/νία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
Τ.Π.Υ.		10/11/2020	8.000,00	1.920,00	9.920,00
Τ.Π.Υ.		22/12/2020	6.000,00	1.440,00	7.440,00
ΣΥΝΟΛΟ			14.000,00	3.360,00	17.360,00

► **Μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων:** Κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2020 διαπιστώθηκε ότι για τις κατωτέρω δαπάνες, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ήτοι:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
6/1/2020	ΤΠΥ		10.000,00	2.400,00	12.400,00
21/2/2020	ΤΠΥ 94.....		4.000,00	960,00	4.960,00
ΣΥΝΟΛΟ			14.000,00	3.360,00	17.360,00

δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά ούτε σε πρωτότυπη ούτε σε επαληθεύσιμη ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατός ο ουσιαστικός έλεγχος των συναλλαγών.

Κατόπιν της ολοκλήρωσης των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, συντάχθηκε το με αριθ. / 27-11-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (ΣΔΕ) και εκδόθηκαν οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, καθώς και ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2020. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ, στις 10/12/2025. Ο προσφεύγων συμμορφούμενος εν μέρει με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων «Τα Αιτήματά μου», τα με αριθ. και αιτήματα επισυνάπτοντας τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020, με τις οποίες προέβη σε μη έκπτωση των διαπιστωθεισών

λογιστικών διαφορών, συνολικής καθαρής αξίας 28.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.720,00€, και σε αντίστοιχη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Ωστόσο, οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, καθόσον αυτές υποβλήθηκαν μετά την προθεσμία του άρθρου 23 παρ.3 περ. α' του ΚΦΔ, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ να προβεί στη σύνταξη των με **ημερομηνία θεώρησης 22/12/2025, εκθέσεων μερικού ελέγχου**, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της με αριθ. / **22-12-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ** προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς, ήτοι:

1. Μη νόμιμη η επίδικη πράξη γιατί δεν κατασχέθηκαν τα σχετικά βιβλία της ατομικής επιχείρησής του.
2. Μη επίδειξη της εντολής ελέγχου.
3. Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.
4. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΕΠΙΔΕΙΞΗ ΤΗΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (2^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

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

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

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

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

[...]

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/17-4-2018 «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :

α. [...].

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...].

2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) [...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του κοινοποιήθηκε η με αριθ./ 27-03-2025 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ από τη Φορολογική Διοίκηση, αν και υφίστατο σχετική υποχρέωση, προκειμένου ο ίδιος να ενημερωθεί σχετικά και να είναι σε θέση να προστατεύσει τα συμφέροντά του, συνεπώς με τη μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, συναφώς δε είναι αδιάφορο το γεγονός ότι εν προκειμένω επρόκειτο για έλεγχο από το γραφείο, δεδομένου ότι σύμφωνα με

την (προπαρατεθείσα) υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στο φορολογούμενο πριν την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών και σε κάθε περίπτωση εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της (πλην εξαιρετικών περιπτώσεων), ενώ εξάλλου σε περίπτωση που με απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ ακυρώνεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τυπική πλημμέλεια και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση της απόφασης αυτής, η εντολή αυτή κοινοποιείται στο φορολογούμενο εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς τόσο από το σκοπό όσο και ήδη από το γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 27 και 30 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου στο φορολογούμενο και μάλιστα πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας υφίσταται μόνον επί επιτόπιου ελέγχου, όχι και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης (όπου υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και ειδικότερα γνωστοποίησης του είδους του διενεργηθησόμενου ελέγχου, του ειδικότερου αντικειμένου του ελέγχου και του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος υφίσταται μόνον α) αφ' ης στιγμής είναι αναγκαία η συνεργασία του φορολογουμένου με το φορολογικό έλεγχο και για σκοπούς της συνεργασίας αυτής αφενός και β) για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογουμένου αφετέρου και συνεπώς π.χ. κατά την κοινοποίηση πρόσκλησης παροχής πληροφοριών ή/και αιτήματος παροχής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου και πριν τη διενέργεια της πρώτης ελεγκτικής ενέργειας που συναρτάται με τις πληροφορίες αυτές και τα στοιχεία αυτά), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είναι αντιφατικά τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί υποχρεωτικής κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, αφού η υποχρεωτική αυτή κοινοποίηση θεσπίστηκε μόνο σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής τους, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους, σκοπός όμως που εν προκειμένω εκπληρώθηκε δεδομένου ότι στις 16/06/2025 στάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ η υπ' αριθ. συστημένη επιστολή (βλ. την με αριθ. πρωτ./23-1-2026 Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ) με την οποία κοινοποιούνταν η με αριθ. πρωτ. /16-06-2025 κλήση για παροχή στοιχείων και η ταυτάριθμη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την 10^η ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με τον ν.5104/2024 (ΚΦΔ), οι διατάξεις του οποίου είναι σε ισχύ κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (27/3/2025) των φορολογικών ετών 2019 και 2020, η μη κοινοποίηση δεν θεωρείται αυτοτελής τυπική πλημμέλεια που καθιστά άκυρο τον έλεγχο, ελλείψει ρητής διάταξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην με αριθ. πρωτ. /16-06-2025 κλήση για παροχή στοιχείων αναγράφεται ο αριθμός της εντολής ελέγχου, τα στοιχεία της ελεγκτικής υπηρεσίας,

ο υπεύθυνος ελεγκτής, τα στοιχεία του ελεγχόμενου, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, τα ζητούμενα από τον έλεγχο στοιχεία, ο τρόπος και χρόνος προσκόμισής τους καθώς και οι κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία εσόδων/εξόδων, καθώς και τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης, που ήταν καταχωρημένα στα βιβλία του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει συγκεκριμένη και ουσιώδη βλάβη του δικαιώματος άμυνας εκ της μη αυτοτελούς κοινοποίησης της εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος (2^{ος} ισχυρισμός), περί μη επίδειξης της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΔΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ (1^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ΚΦΔ αναφέρεται ότι:

«**Προβλέπεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης για πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία και λοιπά έγγραφα του φορολογούμενου, καθώς και στη λήψη αντιγράφων από αυτά. Για τη διευκόλυνση και την ορθή εκτέλεση του φορολογικού ελέγχου διευκρινίζεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να δηλώσει ότι τα λογιστικά αρχεία συνιστούν ακριβή αντίγραφα, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί αυτών. Επίσης η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών εγγράφων στις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του φορολογικού ελέγχου. Τέλος, προβλέπεται η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση προβεί σε κατάσχεση των λογιστικών αρχείων, εφόσον το θεωρεί αναγκαίο.**».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενη υπόθεσης, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ απέστειλε, στις 16/6/2025, με την αριθ. συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. κλήση για παροχή στοιχείων, προκειμένου να θέσει υπόψη του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών των φορολογικών ετών 2019 και 2020.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω κλήση, προσκόμισε αντίγραφα των τηρηθέντων μηχανογραφικά βιβλίων (εσόδων, αγορών και δαπανών), για τη διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας των οποίων **συντάχθηκε η αριθ./24-11-2025 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, η οποία φέρει την υπογραφή του ίδιου του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος (1^{ος} ισχυρισμός), περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ (4^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «**Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου**» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.**

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα 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 μετ 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, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις

που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) [...]

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...].

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αυθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/ 1-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[...]Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. [...].

[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι:

«[...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ 1238/2018, «[...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής, ήτοι:

→ Λογιστικές Διαφορές

Επειδή, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2020 διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος καταχώρισε δαπάνες άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, οι οποίες προκύπτουν από συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία του

έτους αυτού (ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας 37.400,00€, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά αποδεικτικά εξόφλησης ανά συγκεκριμένο τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/1-10-2014 διευκρινίσθηκε ότι, σε περίπτωση μη εξόφλησης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, η κρίση περί εκπαισιμότητας μετατίθεται στο χρόνο εξόφλησης.

Επειδή, από την καρτέλα κινήσεων της προμηθεύτριας «.....», όπως αποτυπώνεται στον πίνακα που καταρτίστηκε κατόπιν επεξεργασίας των λογιστικών δεδομένων (βλ. σελ. 17-18 της από 22/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), προκύπτει ότι οι πληρωμές και οι χρεώσεις (τιμολόγια) αποτυπώνονται σωρευτικά και δεν συνδέονται μεμονωμένα με συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία, αλλά διαμορφώνουν ένα ενιαίο προοδευτικό υπόλοιπο, ήτοι προκύπτει ότι οι εξοφλήσεις γίνονται έναντι λογαριασμού.

Επειδή, ο έλεγχος, προκειμένου να εξετάσει την πορεία εξόφλησης των συναλλαγών, εφάρμοσε τη μέθοδο της χρονολογικής εξόφλησης (FIFO – First In First Out), σύμφωνα με την οποία κάθε καταβολή συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με τις παλαιότερες χρονικά οφειλές και μειώνει το εκάστοτε υφιστάμενο υπόλοιπο.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω μεθόδου, οι πραγματοποιηθείσες εντός του φορολογικού έτους 2020 πληρωμές (ενδεικτικώς ποσών 15.000,00€, 1.900,00€, 800,00€ και 600,00€) δεν δύνανται να αποδοθούν στα υπ' αριθ. 667, 668, 669, 670, 671, 688, 689, 690 & 691 τιμολόγια, καθόσον κατά το χρόνο διενέργειάς τους υφίσταντο ήδη ανεξόφλητα υπόλοιπα προηγούμενων συναλλαγών τα οποία, κατά προτεραιότητα, καλύπτονταν από τις εν λόγω πληρωμές. Συνεπώς, οι καταβληθείσες πληρωμές, αξιολογούμενες με βάση τη μέθοδο FIFO, κατατείνουν στη μείωση παλαιότερων οφειλών και δεν τεκμηριώνουν την εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων.

Επειδή, κατ' ακολουθία των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου, η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων τιμολογίων (ΤΠΥ), ύψους 37.400,00€, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020.

→ Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2020, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, σε συνδυασμό με πληροφοριακά δελτία και διασταυρώσεις της Φορολογικής Διοίκησης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», συνολικής αξίας 17.360,00€ (συνολικής καθαρής αξίας 14.000,00€ πλέον ΦΠΑ 3.360,00€), ήτοι:

Είδος	Αριθμός	Ημ/νία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
Τ.Π.Υ.		10/11/2020	8.000,00	1.920,00	9.920,00

Τ.Π.Υ.		22/12/2020	6.000,00	1.440,00	7.440,00
ΣΥΝΟΛΟ			14.000,00	3.360,00	17.360,00

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της **ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ**, όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης **4/6/2024** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

1) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση στη φερόμενη διεύθυνση, όπου προκύπτει αστική μίσθωση σε μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο, στο οποίο ουδέποτε εγκαταστάθηκε. Επιπλέον, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και την πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

2) Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. /24-10-2022 Πρόσκληση για Διάθεση βιβλίων και στοιχείων αγορών και πωλήσεων με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

3) Από έγγραφο με αριθμό Πρωτοκόλλου ΕΜΠ /6-12-2022 Έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, δεν προκύπτουν εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες. Επιπλέον, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας, δεν προκύπτουν αγορές από το εσωτερικό της χώρας. Προκύπτουν μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα έτη 2018 και 2019 αξίας 47.302,59€ και 36.593,93€ αντίστοιχα, που έρχονται σε αναντιστοιχία με το ύψος των πωλήσεων καθαρής αξίας 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€ για το έτος 2018 και καθαρής αξίας 495.808,10€ πλέον Φ.Π.Α. 99.966,59€ για το έτος 2019, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

4) Υπάρχει αναντιστοιχία πωλήσεων με αγορές, ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

i) Φορολογικό έτος 2018: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 929.451,09€ πλέον ΦΠΑ 160.286,25€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 10.060,74€ πλέον ΦΠΑ 1.348,68€

ii) Φορολογικό έτος 2019: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 495.808,10€ πλέον ΦΠΑ 99.966,59€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 556,00€ πλέον Φ.Π.Α. 97,44€.

iii) Φορολογικό έτος 2020: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 1.984.411,40€ πλέον ΦΠΑ 386.829,54€, χωρίς να υποβληθούν συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι της ελεγχόμενης δήλωσαν έσοδα από την ελεγχόμενη 2.389,12€ πλέον ΦΠΑ 573,39€.

5) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ περιλαμβάνονται αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημίες ή μικρά κέρδη ή πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ, έτσι ώστε να υπάρχει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και να μην κινούνται υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.

6) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο ούτε προκύπτει εκμίσθωση φορτηγών Δημοσίας Χρήσης για τη μεταφορά των εμπορευμάτων στους πελάτες της - παραλήπτες των προϊόντων.

7) Δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί αποδείξεις ή τιμολόγια καυσίμων, διοδίων και ξενοδοχείων, μολονότι η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να έχει διενεργήσει μεγάλο αριθμό πωλήσεων εκτός των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων.

8) Σύμφωνα με /28-12-2022 Έγγραφο του ΕΦΚΑ Αχαΐας, η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό σε συγκεκριμένους μήνες, χωρίς να προκύπτει έκδοση Φορολογικών Στοιχείων (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

- 9) Οι μεταφορές των εμπορευμάτων φέρεται να έχουν διενεργηθεί με επιβατικά ΙΧ, πράγμα αδύνατο λόγω του όγκου και του είδους των φερόμενων πωλήσεων. Επισημαίνεται ότι από τα αναγραφόμενα ΕΙΧ το ένα έχει διαγραφεί οριστικά από το έτος 2013, ενώ ο ιδιοκτήτης του δεύτερου αρνείται οποιαδήποτε ανάμιξη και συναλλαγή με την ελεγχόμενη οντότητα.
- 10) Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, όπως δήλωσαν μέρος των πελατών της ελεγχόμενης οντότητας φέρεται να γίνεται με μετρητά ή με συναλλαγματικές που τις έχουν προσκομίσει ή μας το έχουν δηλώσει εγγράφως, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013, που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
- 11) Υπάρχει κατάτμηση μέρους των φορολογικών στοιχείων προς τους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας παραλήπτες των προϊόντων της, ώστε να καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.
- 12) Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι άγνωστη για τις ταχυδρομικές υπηρεσίες καθώς και για τις υπηρεσίες παροχής ρεύματος.
- 13) Για το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση φέρεται να ασκούσε δραστηριότητες, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, χωρίς ουσιαστικά να διαθέτει έδρα, (τύποις Πουκεβίλ 12, Πάτρα), ώστε να δίνει αληθοφάνεια στην ύπαρξή της και να μην κινεί υποψίες της Φορολογικής Διοίκησης για τυχόν ελέγχους,
- 14) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε ενοικίασε αποθηκευτικούς χώρους, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (Elenxis, μισθώματα).
- 15) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε ούτε συνεργάστηκε με κάποιο λογιστή ο οποίος θα τηρούσε και παρακολουθούσε τις φορολογικές και οικονομικές της υποχρεώσεις, όπως απαιτείται από μια εταιρεία με τέτοιο Κύκλο Εργασιών, αλλά αντίθετα, ευκαιριακά και αποσπασματικά συνεργάστηκε με λογιστή για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δήλωση μεταβολής, προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.
- 16) Από ελεγκτικές επαληθεύσεις σε πελάτες - παραλήπτες των εμπορευμάτων και τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε με βεβαιότητα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει οποιοδήποτε αγαθό και να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ τυγχάνει φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, ως προς τις φερόμενες πωλήσεις, η οποία έχει δηλώσει την έναρξη των εργασιών της στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά δεν διαθέτει τις απαραίτητες υποδομές και το απαιτούμενο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η διαπίστωση της εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων δεν αναιρέθηκε από τον προσφεύγοντα, ο οποίος δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν την πραγματική πραγματοποίηση των φερόμενων συναλλαγών, το είδος και την έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε την αντικειμενική δυνατότητα της εκδότριας εταιρείας ως προς την παροχή αυτών. Επιπλέον, το γεγονός

Επειδή, περαιτέρω, η ύπαρξη πληρωμών ή η καταχώριση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν δύναται να θεραπεύσει την εικονικότητα των συναλλαγών, καθόσον η εικονικότητα αφορά την ανυπαρξία της συναλλαγής καθαυτής και όχι τον τρόπο εξόφλησής της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα ανωτέρω ληφθέντα από τον προσφεύγοντα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, ο προσφεύγων δεν

νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη (14.000,00€) που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ 421 & 504), φορ. έτους 2020. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020 την δαπάνη, καθαρής αξίας 14.000,00€ από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

→ **Μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων**

Επειδή, κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2020, διαπιστώθηκε ότι για τις κατωτέρω δαπάνες, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ήτοι:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
6/1/2020	ΤΠΥ		10.000,00	2.400,00	12.400,00
21/2/2020	ΤΠΥ		4.000,00	960,00	4.960,00
ΣΥΝΟΛΟ			14.000,00	3.360,00	17.360,00

δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά ούτε σε πρωτότυπη ούτε σε επαληθεύσιμη ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται δυνατός ο ουσιαστικός έλεγχος των συναλλαγών.

Επειδή, η μη προσκόμιση των σχετικών φορολογικών στοιχείων δεν επέτρεψε στον έλεγχο:

- την επαλήθευση της γνησιότητας και του περιεχομένου αυτών,
- τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των φερόμενων συναλλαγών,
- ούτε τον έλεγχο ουσιαδών στοιχείων των τιμολογίων (εκδότης, είδος και έκταση συναλλαγής, αξία).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), προϋπόθεση για την έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα αποτελεί, μεταξύ άλλων, η απόδειξη της πραγματικής συναλλαγής με κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία, προϋπόθεση η οποία εν προκειμένω δεν πληρούται λόγω της μη προσκόμισης των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η απλή καταχώριση των δαπανών στα βιβλία της προσφεύγουσας, καθώς και η ενδεχόμενη πραγματοποίηση πληρωμών, δεν δύνανται να υποκαταστήσουν την υποχρέωση προσκόμισης των νόμιμων φορολογικών στοιχείων και δεν αρκούν για την απόδειξη της πραγματικής συναλλαγής.

Επειδή, κατά συνέπεια, οι δαπάνες που αφορούν τα ανωτέρω δύο (2) τιμολόγια κρίθηκαν μη αποδεικνυόμενες και ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, προστιθέμενες ως λογιστικές διαφορές, ανεξάρτητα και αυτοτελώς από τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν της ολοκλήρωσης των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθ. / 27-11-2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων (ΣΔΕ) και έκδοση των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων, συμμορφούμενος εν μέρει με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων «Τα Αιτήματά μου», τα με αριθ. και αιτήματα, επισυνάπτοντας τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020. Με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις, ο προσφεύγων προέβη σε μη έκπτωση των διαπιστωθεισών λογιστικών διαφορών, συνολικής καθαρής αξίας 28.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 6.720,00 ευρώ, και σε αντίστοιχη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Επειδή, το ανωτέρω ποσό των 28.000,00 ευρώ αφορά το σύνολο των δαπανών που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση για το φορολογικό έτος 2020, ήτοι:

- αφενός δαπάνες, συνολικού ποσού 14.000,00€, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (βλ. σελ. 12-15 της από 22/12/2025 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ) και
- αφετέρου δαπάνες, συνολικού ποσού 14.000,00€, λόγω μη επίδειξης δύο (2) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών (βλ. σελ. 20 της από 22/12/2025 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ).

Επειδή, η εκ των υστέρων αυτή ενέργεια του προσφεύγοντος, ανεξαρτήτως του ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις δεν έγιναν δεκτές λόγω εκπρόθεσμης υποβολής (άρθρ. 23 παρ.3 περ. α' του ΚΦΔ), συνεκτιμάται ως πραγματικό στοιχείο, το οποίο συνηγορεί υπέρ της ορθότητας των διαπιστώσεων του ελέγχου, τόσο ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, όσο και ως προς τη μη προσκόμιση των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 22/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./22-12-2025 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος (4^{ος} ισχυρισμός), περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ (3^{ος} ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ)

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική

δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **19-1-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αριθ. / **22-12-2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 22-12-2025) Φορ. Έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	23.033,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	11.516,91€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.550,72€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.