



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1202

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
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 (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 με ημερομηνία κατάθεσης **31-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, περιοχή κατά: **α)** της υπ' αριθμ. / **02-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**, **β)** της υπ' αριθμ. / **02-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**, **γ)** της υπ' αριθμ. / **02-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, **δ)** της υπ' αριθμ. / **02-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** και **ε)** της υπ' αριθμ. / **02-12-2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 Ν.

5104/2024 έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **02-12-2024** οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την 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./**02-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.857,52 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.928,76 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.312,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **43.098,71 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**02-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 69.274,13 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 34.637,07 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.678,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **116.589,26 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**02-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **8.906,49 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**02-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **4.659,11 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**02-12-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 Ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: **υπέβαλε ανακριβώς δήλωση ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/10/2018-31/12/2018 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024.**

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **02/12/2024** εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «.....», βάσει της με αριθ./**20-09-2024** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της **Α. 1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.**

Αφορμή του ελέγχου ήταν το. υπ' αριθμ/**30.08.2024** έγγραφο διαβίβασης εκθέσεων ελέγχου (αρ. εισερχομένου εγγράφου/**04.09.2024**) και συγκεκριμένα η από **30.08.2024** Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014, Ν. 4987/2022 και Ν. 5104/2024, η από **30.08.2024** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος και η από 30.08.2024 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ βάσει των οποίων επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 πρόστιμα του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κι εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. /20-09-2024 πράξεις προσδιορισμού προστίμου.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε **απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων** από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εξής:

	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
01/01-31/12/2018	68.511,48	8.906,50	77.417,98
01/01-31/12/2019	168.679,70	21.928,36	190.608,06

Το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε ως κάτωθι :

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	1/1-31/12/2018	1/1-31/12/2019
Κέρδη Χρήσης (βάσει Δήλωσης)	1.062,73	1.540,30
Πλέον Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	68.511,48	168.679,70
Κέρδη Χρήσης (βάσει Ελέγχου)	69.574,21	170.220,00
Φορολογητέα Κέρδη	69.574,21	170.220,00

Στο ΦΠΑ οι διαφορές των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών, βάσει των όσων διαπιστώθηκαν, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ (Β)	ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ
ΧΡΗΣΗ						
2018	150.770,25	68.511,48	219.281,73	20.568,29	29.474,78	8.906,49
2019	173.579,62	168.679,70	342.259,32	23.901,68	45.830,04	21.928,36

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου- επικουρικής, εσφαλμένος προσδιορισμός φερομένης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, κατ' απόκλιση από τα δεδομένα των νομίμως υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων και των βιβλίων της ατομικής του επιχειρήσεως.

Οι εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν τεκμηρίωση και ο έλεγχος έχει αγνοήσει την διάκριση σε έξτρα και βιομηχανικό λάδι.

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραβάσεως της καθ' ύλην αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος, προτού προβεί σε καταλογισμό φόρων και προστίμων, λαμβάνει υποχρεωτικώς υπόψη του ισχυρισμούς του φορολογουμένου, όπως αυτοί διατυπώνονται δια του Υπομνήματος επί του οικείου Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, που συντάσσει και κοινοποιεί ο τελευταίος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

Η έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου πόρρω απέχει από το να είναι πλήρως και ειδικώς αιτιολογημένη, αφού αφ' ενός ουδόλως απαντώνται σε αυτήν οι προβληθέντες, με το Υπόμνημά του ισχυρισμοί κι αφ' ετέρου, ουδόλως επεξηγείται – έστω και συνοπτικώς - για ποιον λόγο δεν λαμβάνονται υπ' όψη οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες παρελήφθησαν προσηκόντως από τη Φορολογική Αρχή και δεν αναπτύσσεται δε ο παραμικρός και δη πειστικός αντίλογος επί του γεγονότος ότι δεν ελήφθη υπόψη η διάκριση στις 2 ποιότητες ελαιόλαδου (βιομηχανικό και έξτρα).

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του ελέγχου βάσει της από 30.8.2024 εκθέσεως ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και των υπ' αριθμ./2024 και/2024, από τις οποίες δεν απορρέει δεσμευτικό για το εισόδημα και το ΦΠΑ δεδικασμένο.

Σε κάθε περίπτωση, τα αποτελέσματα του ελέγχου έπρεπε να διαμορφωθούν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων του, καθώς και με βάση τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με τους πίνακες, που είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο και προσκομίζονται εκ νέου, τα ποσά των οποίων επιβεβαιώνονται από τα βιβλία εσόδων – εξόδων της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, με την Α.1413/2019 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ με θέμα “Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)”, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, ορίζεται ότι:

«Έχοντας υπόψη:.....

5. Την ανάγκη άμεσης προτεραιοποίησης προς έλεγχο εισοδήματος και Φ.Π.Α. περιπτώσεων που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού).....

αποφασίζουμε:.....

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 αποκρυσθάνουσας 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.....

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 ΕΞ 2017/31-07-2017 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.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024 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 το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.10 και 11 του ίδιου νόμου ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 8.Τιμολόγιο πώλησης [...]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.[...]

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών. ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ίδιου νόμου, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ο προσφεύγων υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά του αρχεία με τάξη και πληρότητα ώστε να καταγράφονται ορθά τα λογιστικά δεδομένα που προκύπτουν από τις συναλλαγές του. Εν προκειμένω, κάθε συναλλαγή και γεγονός της ατομικής επιχείρησης (πώληση ή διακίνηση) πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά, ειδικότερα δε, υφίσταται η υποχρέωση τήρησης με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των παραστατικών διακίνησης, για παραλαμβανόμενα ή αποστελλόμενα αποθέματα κατά περίπτωση, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.

Επειδή ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας ακολούθησε την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, λαμβάνοντας υπ' όψη τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./22-01-2024 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (φορολογικά στοιχεία, αγορών πωλήσεων και βιβλίο απογραφής), από όπου προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές, ως αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30/08/2024 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, με συνημμένες αναλυτικές καταστάσεις :

Φορολογικό έτος 2018 (είδος έξιτρα ελαιόλαδο)

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ 01/01/2018	602
ΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ:	43.412
ΣΥΝΟΛΟ	44.014
ΜΕΟΝ ΠΛΩΛΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	18.193
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/ 12/2018	25.821
ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/ 12/2018	998
ΔΙΑΦΟΡΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	24.823

Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη η τιμή (2,76 ευρώ) το κιλό, που αποτελούσε το μέσο όρο πώλησης του έτους 2018 και προσδιορίστηκαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 68.511,48 € πλέον ΦΠΑ ύψους 8.906,50 €.

Φορολογικό έτος 2019 (είδος έξτρα ελαιόλαδο)

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ 01/01/2019	998
ΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ:	104.972
ΣΥΝΟΛΟ	105.970
ΜΕΟΝ ΠΛΩΛΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	29.675
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/ 12/2019	76.295
ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31 Ι 12/2019	2.956
ΔΙΑΦΟΡΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΜΕ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	73.339

Για τον προσδιορισμό της αξίας ελήφθη η τιμή (2,30 ευρώ) το κιλό, που αποτελούσε το μέσο όρο πώλησης του έτους 2019 και προσδιορίστηκαν αποκρυβέντα έσοδα ύψους 168.679,70 € πλέον ΦΠΑ ύψους 21.928,36 €.

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του, για τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στο υπ' αριθ. /29-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου /Κλήση σε ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας εμπρόθεσμα με το αρ.πρωτ. /15-04-2024 έγγραφο του. Ωστόσο ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, αφού εξέτασε τα αναφερόμενα σε αυτό, δεν έκανε αποδεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος, καθώς οι ισχυρισμοί του δεν τεκμηριώθηκαν με στοιχεία, ώστε το παρθένο ελαιόλαδο να μετατρέπεται σε μειονεκτικό και να πωλείται σε χαμηλότερη τιμή, απαντώντας σχετικά στην από 30-8-2024 έκθεση ελέγχου στην οποία παραπέμπει και ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Βάσει της από 30.08.2024 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν. 4987/2022 & Ν. 5104/2024 της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα για τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 πρόστιμα για παραβάσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 με τις υπ' αριθμ. /20-09-2024 αποφάσεις επιβολής προστίμου ποσού 4.453,25€ ($68.511,48 \cdot 13\% \cdot 50\%$) για το 2018 και ποσού 10.967,18€ ($168.679,70 \cdot 13\% \cdot 50\%$) για το 2019. Οι πράξεις αυτές κατέστησαν οριστικές καθώς ο προσφεύγων δεν τις πρόσβαλε με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ Πύργου λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, και ειδικότερα τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου από τις οποίες προκύπτει μη έκδοση φορολογικού στοιχείου κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, κατ' εφαρμογή της Α. 1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 5104/2024, καθαρής αξίας 68.511,48 € και 168.679,70 € αντίστοιχα, την οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του για τον προσδιορισμό του Φορολογητέου Εισοδήματος, προσαυξάνοντάς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με την αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 Ν.4172/2013 και για τον προσδιορισμό των φορολογικών εκροών και φόρου εκροών, προσαυξάνοντας την αξία των φορολογητέων εκροών και φόρου εκροών αντίστοιχα, όπως αναλογεί στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους. Η Δ.Ο.Υ Πύργου κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. /18-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου /Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου και ενώ κλήθηκε να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, καθώς προσκομίζει εκ νέου τα στοιχεία που είχε ήδη στη διάθεση της η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε ήδη εξετάσει και απορρίψει αιτιολογημένα η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται με την παρούσα ότι ορθώς καταλογίσθηκαν διαφορές ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, στα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις του για τα υπό κρίση έτη. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται χειρόγραφες δηλώσεις όπου ο προσφεύγων έχει αλλάξει τα εμπορεύματα έναρξης και λήξης για το 2018 καθώς και τις αγορές και τις πωλήσεις για το 2019, με αποτέλεσμα την μεταβολή των τελικών αποτελεσμάτων του κάθε έτους, ωστόσο δεν προκύπτει η υποβολή των εν λόγω δηλώσεων προκειμένου αυτές να ληφθούν υπόψη και προς τούτο ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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 ελεγχομένου, 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 κατόπιν ελέγχου 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.

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν προσάρτημα πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων. Κατά

συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./02-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 Ν. 5104/2024 δεν προβάλλονται ισχυρισμοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 02-12-2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 31-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./02-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Διαφορά φόρου	25.857,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.928,76 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.312,43 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.098,71 €

β) της υπ' αριθμ./02-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Διαφορά φόρου	69.274,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.637,07 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.678,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.589,26 €

γ) της υπ' αριθμ./02-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Διαφορά φόρου	8.906,49 €
---------------	------------

δ) της υπ' αριθμ./02-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Διαφορά φόρου	4.659,11 €
---------------	------------

ε) της υπ' αριθμ./02-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 Ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Συνολικό ποσό : 100,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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