



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/06/2025

Αριθμός απόφασης: 2130

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Β) με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το από και με ID ηλεκτρονικά υποβληθέν Υπόμνημα και τα προσκομισθέντα με αυτό στοιχεία.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.010,86€, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 5.505,43€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **16.516,29€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 2.610,86€, πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 540,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **3.151,85€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2021.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις της Α. 1413/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, λόγω διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ο φάκελος της υπ' αριθ. υπόθεσης που αφορούσε τον προσφεύγοντα με εμπειρεχόμενη την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν. 4308/2024).

Από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ (Ν. 4308/2024) που εμπειρεχόταν στον ανωτέρω φάκελο προέκυπτε ότι από προληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι για ποσότητα ελαιολάδου 5.910,00 κιλών που απέστειλε με τα υπ' αριθ. Δελτία Αποστολής στην εταιρεία

..... με σκοπό την πώληση, συνολικής καθαρής αξίας 20.083,53 € πλέον Φ.Π.Α. (13%) 2.610,87 € (3,84 € τιμή κιλού ελαιολάδου συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%), δεν εκδόθηκε Τιμολόγιο Πώλησης εντός του προβλεπόμενου χρόνου έκδοσής του, όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 1,3,8,9,10,11 και 13 του Ν.4308/2014, ήτοι το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών.

Για την μη έκδοση του ανωτέρου στοιχείου αξίας εκδόθηκε καταλογιστική πράξη και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 2.610,87 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων Α. 1413/2019, ύστερα από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων κατέληξε στα κάτωθι αποτελέσματα:

01/01/2021-31/12/2021		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	129.834,96 €	
ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (+)	20.083,53 €	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 20.083,53€ ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ 2.610,87€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	149.918,49 €	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (-)	31.511,57 €	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (-)	42.291,11 €	
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ / ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	1.476,00 €	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (+)	4.727,77 €	ΑΦΟΡΑ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟ ΕΝΤΥΠΟ Ε3 ΠΟΣΟΥ ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΚΩΔΙΚΟ ΑΓΟΡΑΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	82.319,58 €	

Στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου και το υπ' αριθ. ΣΔΕ άρθ. 33 Ν. 5104/2024 στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, άλλως μη νόμιμες και παντελώς αναιτιολόγητες επειδή η φορολογική αρχή ούτε στην προσβαλλομένη απόφαση αλλά ούτε και στη σχετική έκθεση ελέγχου αναφέρει συγκεκριμένως τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις του νόμου, αλλά παράνομα παραθέτει γενική και αόριστη αιτιολογία.
- Ουδέποτε συνομολόγησε την αποδιδόμενη σε βάρος του παράβαση και ουδέποτε προέβη σε οποιαδήποτε απόκρυψη φορολογητέας ύλης την οποία του αποδίδει ο έλεγχος με τα επίμαχα δελτία αποστολής.
- Το σύνολο των επίμαχων δελτίων αποστολής αφορούσαν λάδι πελατών του προς φύλαξη το οποίο είχε επεξεργασθεί για λογαριασμό τους, το οποίο τιμολογήθηκε πλήρως και νομίμως

για την υπηρεσία που παρείχε και το οποίο εν συνεχεία κατ' εντολή τους απέστειλε με τα επίμαχα δελτία αποστολής στην η οποία και το αγόρασε από αυτούς και εκδίδοντας τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά. Τα ένδικα δελτία αποστολής προς από παραδρομή και σφάλμα του ανέγραφαν σκοπό διακίνησης την πώληση, ενώ ουδόλως αφορούσαν ποσότητες δικές του που απέστειλε σε αυτήν προς πώληση.

- Ουδέποτε προέβη σε καμία απολύτως απόκρυψη συναλλαγής και μη έκδοση αποδείξεων προς την αντιθέτως οι ένδικες ποσότητες λαδιού αφορούσαν λάδι προς φύλαξη το οποίο αυτή αγόρασε από πελάτες του και εκδόθηκαν μεταξύ τους τα οικεία φορολογικά παραστατικά.

Σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας το από και με IDΥπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε νέα στοιχεία, τα οποία αναλύονται κατωτέρω στην παρούσα.

Σημειώνεται ότι Υπηρεσία μας δεν υποχρεούτο να τον καλέσει σε ακρόαση, σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση ΣτΕ 962/2022.

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: [...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [...]

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. [...].

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.[....].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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.[...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον

αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.[...]

Επειδή, με την Α. 1413/2019 απόφαση του Διοικητή της 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)» διευκρινίζεται ότι:

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

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

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

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

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

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου 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.

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν.5104/2024 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ. 15 παρ. Ια του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΠΔ της 28^{ης} Ιουλίου 1931), όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών από μη υποκείμενο στον Φ.Π.Α./ιδιώτη προς υποκείμενη στον Φ.Π.Α. οντότητα, στις οποίες εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο αγοράς, αυτό υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (βλ. και ΣΤΕ 1561/2003).

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ., σύμφωνα με το οποίο από έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι για ποσότητα ελαιολάδου 5.910,00 κιλών που απέστειλε με τα υπ' αριθ. Δελτία Αποστολής στην εταιρεία με σκοπό την πώληση, συνολικής καθαρής αξίας 20.083,53 € πλέον Φ.Π.Α. (13%) 2.610,87 € (3,84 € τιμή κιλού ελαιολάδου συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%), δεν εκδόθηκε Τιμολόγιο Πώλησης.

Ο έλεγχος λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της Α. 1413/2019 εστίασε αποκλειστικά α) στην ορθή μεταφορά των δεδομένων από το Βιβλίο Εσόδων Εξόδων που τήρησε η επιχείρηση του προσφεύγοντα στο έτος 2021 στο Εντύπο Ε3 που συνυποβλήθηκε με την αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (αρ. δήλωσης:.....) και β) στην αλλοίωση του φορολογικού αποτελέσματος που επήλθε στην φορολογία Εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2021 από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης αξίας 20.083,53 € πλέον ΦΠΑ 2.610,87 € από την πώληση ελαιολάδου στην επιχείρηση

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων και ισχυρίζεται ότι το σύνολο των επίμαχων δελτίων αποστολής αφορούσαν λάδι πελατών του προς φύλαξη, το οποίο είχε επεξεργασθεί για λογαριασμό τους, και το οποίο εν συνεχεία κατ' εντολή τους απέστειλε με τα επίμαχα δελτία αποστολής στην η οποία και το αγόρασε από αυτούς και

εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια αγοράς). Αναφέρει ότι στα ένδικα δελτία αποστολής προς την εκ παραδρομής αναγράφονταν σκοπός διακίνησης «πώληση» ενώ ουδόλως αφορούσαν ποσότητες δικές του που απέστειλε σε αυτήν προς πώληση.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, με το από και με ID Υπόμνημά του προσκομίζει:

- Τιμολόγια αγοράς εκδόσεως
- Παραστατικά (ΤΠΥ) που εξέδωσε ο προσφεύγων προς πελάτες του για την
- Καταστάσεις εκδόσεως της με τίτλο

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων με το ως άνω υπόμνημα στοιχείων προκύπτει ότι οι της με τις οποίες αντιστοιχίζει τις πωλούμενες ποσότητες λαδιού προς την ίδια με τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (έκθλιψης ελαιόλαδου) εκδόσεως του προσφεύγοντα, φέρουν ημερομηνία, ήτοι πολύ μεταγενέστερη της έκδοσης των επίμαχων δελτίων αποστολής και των τιμολογίων αγοράς εκδόσεως της

Επειδή, επιπλέον, από αναζήτηση που διενήργησε η Υπηρεσία μας στο σύστημα Taxis δεν βρέθηκαν υποβληθείσες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου της εταιρείας για το κρινόμενο έτος 2021, τις οποίες όφειλε να έχει υποβάλει, εφόσον κατά το έτος 2021 φέρεται να προέβη στην έκδοση των τιμολογίων αγοράς προς τους διαφόρους αγρότες, τα οποία προσκόμισε ο προσφεύγων με το από υπόμνημά του. Συνεπώς, εφόσον τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της εταιρείας δεν έχουν εγκαίρως και νομίμως χαρτοσημανθεί, δεν γίνονται αποδεκτά.

Επειδή, άλλωστε, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο υπ' αριθ. πρωτ. ΣΔΕ της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, ούτε στο υπ' αριθ. πρωτ. ΣΔΕ της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας αντιρρήσεις και αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (σελ. 4), καθώς και από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας (σελ. 7), ο προσφεύγων αποδέχτηκε τόσο προφορικά όσο και εγγράφως με την από 18-11-2021 υπεύθυνη δήλωσή του (αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ) τη διαπίστωση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας ότι για ποσότητα ελαιολάδου 5.910,00 κιλών που απέστειλε με τα υπ' αριθ. Δελτία Αποστολής στην εταιρεία με σκοπό την πώληση, συνολικής καθαρής αξίας 20.083,53 € πλέον Φ.Π.Α. (13%) 2.610,87 € (3,84 € τιμή κιλού ελαιολάδου συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%), δεν εκδόθηκε Τιμολόγιο Πώλησης εντός του προβλεπόμενου χρόνου έκδοσής του. Για την ως άνω παράβαση μη έκδοσης στοιχείου αξίας την οποία αποδέχτηκε ο προσφεύγων, η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ποσού 2.616,87€. Ο προσφεύγων κατά της ως άνω πράξης δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας. Συνεπώς, προκύπτει με ισχύ δεδικασμένου ότι ο προσφεύγων έχει υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης τιμολογίου(-ων) πώλησης, με αποτέλεσμα η Υπηρεσία μας να δεσμεύεται σχετικά, μη δυνάμενη να εκφέρει έτερη κρίση επί του πραγματικού αυτού ζητήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Β) με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

- Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	50.863,88	75.675,18	24.811,30
	της συζύγου	12.046,92	12.046,92	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			11.010,86
	Χρεωστικό ποσό	15.466,6	26.477,46	
Προκαταβολή φόρου		8.357,03	8.357,03	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (αρ.54 ν. 5104/2024)			5.505,43	5.505,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	24.473,63	40.989,92	16.516,29
	Για επιστροφή			

- Η με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		37.283,17	57.366,70	20.083,53
Αξία φορολογητέων εισροών		35.035,02	35.035,02	
Φόρος εκροών		4.846,81	7.457,67	2.610,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών		6.375,68	6.375,68	
Πιστωτικό υπόλοιπο		1.528,87	1.528,87	
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.610,86	2.610,86
Πρόστ. άρθρου 58Α ΚΦΔ (αρ.54 ν. 5104/2024)			540,99	540,99
Σύνολο φόρου για καταβολή			3.151,85	3.151,85
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	1.528,87	1.528,87	
	Για επιστροφή			

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.